الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة منتوري - قسنطينة
كلية الحقوق والعلوم السياسية

المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون الخاص

فرع : قانون الأعمال

إعداد الطالب :
قصاص سليم

تحت إشراف :
د. بن سليطان علي

أعضاء لجنة المناقشة :

الدكتورة : موسى زهية	جامعة منتوري قسنطينة	رئيسا
الدكتور : بن سليطان علي	جامعة منتوري قسنطينة	مشرفا ومقررا
الدكتور : طاشور عبدالحفيظ	جامعة منتوري قسنطينة	عضوا

السنة الجامعية : 2008/2007


المقدمة

مقدمـــة

تهتم دول العالم بصفة عامة والدول النامية بصفة خاصة، بالتنمية الإقتـــصادية باعتبارهـــا الوسيلة الفعالة لزيادة دخلها، ورفع مستوى معيشة الأفراد، وهنا يستلزم زيادة الإنفاق الحكومي، بل أن تعاظم دور الدولة في مجالات الحياة المختلفة، أدى بضرورة وجود مصادر مالية.

وتعتبر الضرائب أحد أهم المصادر التي باتت الدول تعتمد عليهـــا لتمويـــل إنفاقهـــا(1). فالضريبة مبلغ من النقود تجبر الدولة، أو الهيئات العامة المحلية، الفرد على دفعه إليها بصفة نهائيـــة ليس في مقابل إنتفاعه بخدمة معينة، وإنما لتمكينها من تحقيق منافع عامة(2).

فالتطورات التي طرأت على مفهوم الضريبة، والتي أصبحت بمقتضاها فريضة إلزامية تحددها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع(3).ولا شك أن الضريبة لا تستطيع أن تقوم بهذا الدور الهام المنوط بها، إلا إذا قامت على أساس من العـــدل، ورغم الصعاب المتواجدة من أجل تحديد مفهوم العدالة الضريبية، فتح علماء المالية العامة بأن يـــتم تحديد مفهوم العدالة الضريبية وفقا لايديولوجيات المجتمع وتقاليده، وبذلك يصبح النظام الضريبي العادل، هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها(4).

ولما كانت العدالة الضريبية، تقتضي أن يتحمل كل مواطن الضريبة على قـــدر مقدرتـــه التكليفية وتحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المواطنين أمام الضرائب(5).

إن النظام الهيكلي للضريبة، لابد أن يتسم بالمشروعية، وكلمة مشروعية تعني معنيين: الأول معنى موضوعي، ويراد به أن النص القانوني الذي يفرض الضريبة وأسسها، يجـــب أن لايخـــالف القواعد الدستورية الموضوعية والاجرائية، والمعنى الثاني، معنى وظيفي أي أن الـــسلطة المختـــصة بإصدار الضريبة وتحديد أسسها، هي السلطة التشريعية، أي هي التي تمثل سلطة الرقابـــة وإقامـــة التوازن بين الحقوق والحريات الفردية وبين حقوق الخزينة العمومية(6).

---

(1) ــ **إبراهيم حامد طنطاوي** : الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006/ ص 01.

(2) ــ **زينب حسين عوض الله** : مبادئ المالية العامة، مطابع الأمل، بيروت، 1994، ص 118.

(3) ــ **حامد عبدالمجيد دراز** : النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 65.

(4) ــ **يونس أحمد البطريق وآخرون** : مبادئ المالية العامة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة 1978، ص 312 .

(5) ــ المادة 64 من دستور 1996 تنص " كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية، حسب مقدرته الضريبية ، لايجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون ".

(6) ــ **محمود إبراهيم القلموني** : المنازعات الضريبية في إطار الضريبة العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ، 1998، ص 76 — 77.

ويترتب على ما سبق أن يختص المجلس التشريعي (البرلمان) [1] أي المؤسس الدستوري بنفسه بتنظيم أوضاع الضريبة بقانون يصدر عنه متضمنا تحديد وعاء الضريبة وأسس تقديرها، وبيان قيمتها والملتزمين بأدائها، والمسؤولين عنها، وكذلك قواعد ربط هذه الضريبة وتحصيلها، وتوريدها وكيفية أدائها وضوابط تقادمها وكيفية الاعتراض، والتظلم الإداري، والغرامات والعقوبات المتعلقة بها.

لكن عمليا أثناء تطبيق النصوص القانونية وحساب وعاء الضريبة وكيفية تحصيلها، تنشأ علاقة متبادلة بين طرفين، الطرف الأول وهو الإدارة الضريبية التي تتمتع بصلاحيات وإمتيازات السلطة العامة، وطرف ثاني هو المكلف بالضريبة، يكون في أغلب الأحيان جاهلا للنصوص المطبقة عليه، فقد تقع أخطاء في حساب الضريبة من طرف الإدارة أو تتجاوز لصلاحياتها القانونية عند قيامها باجراءات المتابعة والتحصيل وبلا شك يقوم المكلف برفضها ومعارضتها ومن ذلك يقوم النزاع الضريبي.

فالمنازعة الضريبية تعبر عن الخلاف الذي يثور بين الإدارة الضريبية والغير، بمناسبة قيامها بوظائفها التي كفلها قانون الضريبة أو أي قانون آخر، وهي أول طريق الذي يسلكه صاحب الحق في المطالبة بحقه أمام الجهة المختصة بنظر هذه المنازعة[2].

ومن ذلك تظهر الأهمية العلمية والعملية لموضوع المنازعات الضريبية، والتي تعتبر من الموضوعات الجديرة بالبحث، والتي لا تقتصر على النواحي الفقهية المتعلقة بتحديد طبيعة المنازعة وخصائصها وأسبابها، بل تتجاوز إلى المجال العملي حيث يتعلق الأمر باجراءات هذه المنازعة، وتشكيل اللجان المختصة بها، وآثارها.

وبالتالي رأينا أن تقتصر دراستنا على موضوع المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة فقط دون الضرائب الأخرى لكون الضرائب المباشرة أقدر على تحقيق العدالة الضريبية من غيرها لا سيما الضرائب غير المباشرة[3].

---

(1) ـــ المادة 122 من دستور 1996 تنص " يشرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكذلك في الحالات الآتية : الفقرة 13 : إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفةوتحديد أساسها ونسبها ".

(2) ـــ **رمضان صديق** : إنهاء المنازعة الضريبية الناشئى عن تطبيق القوانين الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة ، 2006، ص 18.

(3) ـــ إن الضريبة تعتبر إقتطاعا ماليا من الدخل أو الثروة، فإذا ما وقع هذا الإقتطاع مباشرة على عناصر الدخل أو الثروة وهي تحت يد الممول أو وقت الحصول عليه وعند إنتاجه كنا أمام ضرائب مباشرة، أما إذا وقع الإقتطاع من الدخل أو الثروة أثناء تداولها واستعمالها فنحن أمام ضرائب غير مباشرة.

وكذلك تتجلى أهمية هذا الموضوع في أن الضريبة المفروضة على المكلف بها والذي عادة ما يكون تاجرا، هل ربطت وفقا للقانون واللوائح أم لا، وفي حالة ما إذا تبين عدم ربط الضريبة فإنه يحكم بإلغائها كليا أو جزئيا. وبالتالي إبراز الطرق القانونية التي يتبعها المكلف بالضريبة لإنهاء النزاع الضريبي ووضع حد له.

لهذا رسم المشرع للمكلف بالضريبة إتباع طريقين هما: الطريق الأول وهو التظلم (الشكاية) لدى المدير الولائي للضرائب، أي الاجراء الإداري أمام الجهات المختصة وهي الإدارة الجبائية أو اللجوء إلى اللجان الإدارية الذي يعتبر إجراء إختياري. أما الطريق الثاني فهو اللجوء إلى القضاء لعدم جدوى المسلك الأول ورفض الإدارة الجبائية الاستجابة لتظلم المكلف.

إذن الأهمية العلمية والعملية لهذا الموضوع خاصة من جانبه الاجرائي راجع للتطور السريع والطارئ على مختلف القوانين، فتدخل المشرع الجزائري محاولا منه مسايرة التحولات الاقتصادية وهذا بتعديله نصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى عدم الإلمام والإطلاع عليها من طرف الموظفين والمكلفين بالضريبة، وكذلك غموض البعض من هذه النصوص القانونية والتي تحتاج إلى شرح وتوضيح، أدى بتدخل الإدارة كل مرة بواسطة تعليمات ومذكرات، نظرا لظهور اختلافات في التطبيق من مديرية إلى أخرى الشيء الذي يؤدي إلى إختلاف في فرض الضريبة.

لهذا كان لابد من المشرع التدخل لإصلاح النظام الجبائي ليصبح أكثر دقة وإنسجام مع التطورات الاقتصادية حيث من أبرز ما قام به المشرع الضريبي الجزائري في فترة ما بعد الاستقلال، اتباع سياسة القضاء على اختلاف الأحكام الضريبية تدريجيا بين الجنوب وبقية الوطن.

حيث قام بوضع قاعدة أساسية باصدار قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بالأمر رقم (76-101) بتاريخ 1976/12/09[1] ثم أدخل المشرع إصلاحا جذريا على جل القوانين الجبائية وذلك بموجب القانون رقم 36/90 الصادر بتاريخ 90/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991 والمعدل لقانون الضرائب المباشرة السابق، وكذلك أخيرا القانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الاجراءات الجبائية.

---

(1) ـــ أمر رقم (76 – 101) بتاريخ 1976/12/09 يتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية رقم 102، بتاريخ 1976/12/22، ص 1432.

وبهذا أصبح النظام الجبائي يتضمن قواعد وأحكام مقننة في نصوص خاصة وهي: قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، قانون الضرائب الغير مباشرة، قانون الرسم على القيمة المضافة (T.V.A)، قانون التسجيل، قانون الطابع.

نظرا لأهمية الضريبة في تمويل خزينة الدولة من جهة ومن جهة أخرى توضيح الرؤية وتبسيط الإجراءات للمكلف بها. تجعله يسهم في دفعها وبالتالي مساهمته في التنمية الاقتصادية، وكذلك التقليل من التراعات الضريبية توفيرا للجهد والمال.

وباعتبار أن القانون الضريبي يعتبر فرع من فروع القانون العام[1] وبالتالي يغلب عليه طابع مقتضيات المصلحة العامة واستخدام وسائل السلطة العامة من جهة وحماية حقوق الأفراد من جهة ثانية.

فإن الإشكالية التي يتمحور من خلالها هذا البحث هو الكشف عن مدى تمكن المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الضريبية أن يخلق نوعا من التوازن في تحقيق المساواة في المراكز القانونية بين المكلف بالضريبة والذي عادة ما يكون تاجرا، وبين الإدارة الجبائية التي تتصف بإمتياز السلطة العامة.

ولهذا نتساءل عن مدى استطاعة المشرع من إيجاد نوع من التوازن في المراكز القانونية من خلال منحه سبل عديدة للمكلف بالضريبة يلجأ إليها إذا رأى أن حقه ضائع، سواء بتقدير الضريبة أو عملية حسابها أو ربطها. أو إذا كانت غير شرعية أي مخالفة لنصوص قانونية. كذلك الإجراءات الإدارية التي منحها المشرع للمكلف هل هي بسيطة وسهلة أم هناك نوع من التعقيد والبطء.

كذلك توضيح الفائدة المنتظرة من إحداث اللجان الإدارية مع أن اللجوء إليها اختياريا من طرف المكلف بالضريبة، أن يستعمل حقه أو يتنازل عنه ويلجأ مباشرة إلى القضاء.

الاجراءات القضائية الممنوحة من طرف المشرع هل تتسم بالسرعة في البث للمنازعات الضريبية وتخلق جوا من الاستقرار.

---

(1) — وهو في الوقت نفسه يتمتع بكثير من الذاتية والإستقلالية بحكم كون القواعد التي يتضمنها تختلف كثيرا عن الأفكار والقواعد السائدة في باقي فروع القوانين الأخرى.

أنظر : **مصطفى رشدي شيحة** : التشريع الضريبي والمالي طبقا لآخر التعديلات حتى عام 1996 — 1997، دار الفكر العربي ، 1999، القاهرة ، ص 3 — 9 .

كل هذه التساؤلات نحاول الإجابة عنها وتوضيحها باتباع منهجا وصفيا تحليليا مع الإستعانة بأسلوب المقارنة أي المنهج المقارن في كثير من الأحيان مع ما أقره المشرع والقاضي الفرنسي. من مبادئ وأحكام، ولقد أردنا أن تكون دراستنا عملية تطبيقية كان لابد علينا الإستعانة بمجموعة من الأحكام والقرارات القضائية والاجتهادات القضائية سواء الصادرة عن المحكمة العليا أو مجلس الدولة.

وقد كان من الضروري للإلمام بالموضوع، إتباع خطة تتماشى ومراحل سير النزاع الضريبي. إبتداءا من المرحلة الإدارية وصولا إلى المرحلة القضائية وبصدور حكم نهائي في الدعوى، وبالتالي قسمنا البحث إلى فصلين:

نتناول في الفصل الأول المرحلة الإدارية في فض النزاعات الضريبية ونظرا لتنوعها قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، نتناول في المبحث الأول منازعات الوعاء الضريبي وفي المبحث الثاني منازعات التحصيل الجبائي وفي المبحث الثالث المنازعات أمام اللجان الإدارية.

ثم نتطرق في الفصل الثاني فنتناول فيه المرحلة القضائية في حل النزاع الضريبي والذي قسمناه على ثلاثة مباحث: نتناول في المبحث الأول إختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وفي المبحث الثاني إلى كيفية إستئناف قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة، ونتناول في المبحث الثالث القضاء المستعجل في المواد الجبائية.

الفصل الأول

المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية

" مرحلة حاسمة وضرورية "

الفصل الأول
المنازعات الجبائية أمام الجهات الإدارية
"مرحلة حاسمة وضرورية"

إن الأهمية العملية لدراسة المنازعات الجبائية في جانبها الإجرائي راجع للتطور السريع على مختلف القوانين. ذلك أن الضرائب المباشرة هي أكثر أنواع الضرائب إثارة للمنازعات بين المكلفين ومصلحة الضرائب، نتيجة التدخل المستمر للإدارة.

فقد حاول المشرع الجزائري مسايرة التحولات الطارئة في مختلف الميـــادين الإقتـــصادية، وذلك بتعديله لنصوص وسنه لأخرى، مما أدى إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها، وبالتـــالي يجعل المكلفين يتخلفون عن تسديد ما عليهم من ضرائب ومن ثم قيام منازعـــات بينـــهم وبـــين الإدارة[1].

لهذا كان الأجدر بنا أن نولي أهمية كبرى للمنازعات الضريبية في مرحلتـــها الأولى أمـــام الإدارة، باعتبارها المرحلة الحاسمة والإجراء الجوهري الممنوح للمكلف للدفاع عن حقه، وذلـــك عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حـــسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[2].

كذلك تعتبر المرحلة الإدارية وسيلة للإدارة الجبائية من تصحيح أخطائها قبل اللجـــوء إلى القضاء . وبالتالي نقول أن كلمة منازعة في الميدان الجبائي عبارة عن كلمة ذات معنيين، أحـــدهما مستعمل في المشاكل التي تثور بين المكلف والإدارة الجبائية بخصوص فرض الضريبة أو تحـــصيلها. والآخر يخص وضعية معينة، يمكن أن تحل بالمكلف، مثل إعساره أو هلاك أمواله، فيلجأ بناء على ذلك للإدراة ليطلب منها أن تعدل الضريبة المفروضة عليه[3]. وبالتالي فإن المنازعة الضريبية بهـــذا المفهوم تكون كلما تبين للمكلف عدم صحة أو عدم شرعية سواء الضريبة المفروضـــة عليـــه أو الإجراءات المتبعة في تحصيلها، أو الحالة التي يكون فيها معسرا، أي وضعيته المالية التي تسمح لـــه بتسديد ما عليه من ديون إزاء الخزينة العامة[4].

(1) ــــ **حسين فريجة** : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، رسالة ماجستير ، الجزائر، 1985، ص 19.

(2) ــــ أنظر المادة 110 من قانون رقم 21/01 بتاريخ 2001/12/22 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 والخاص بقانون الإجراءات الجبائية.

(3) – Louis Trotabas et Jean Mari Cotteret , Droit Fiscal , 4eme édition, 1980; P 286.

(4) ــــ **عزيز أمزيان** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، 2005 ، ص 09.

ومن بين التعديلات التي أجراها المشرع الجزائري في مجال المنازعات الإدارية أبرزها قانون 24/90 المؤرخ في 1990/08/23، الإستغناء عن إجراء التظلم الإداري المسبق كشرط سابق لقبـــول الطعن الإداري أمام الغرفة الإدارية بالمجالس القضائية.

لكن أبقى المواد التي تحكمها إجراءات خاصة من بينها مواد الضرائب[1]، لهـــذا أبقـــى المشرع على إجراء التظلم الإداري المسبق كشرط ضروري وإلزامي لقبول كل طعـــن قـــضائي، كذلك فتح المجال أمام المكلفين بالضريبة إمكانية الطعن أمام لجان الطعن الإدارية كإجراء إختياري قبل اللجوء إلى القضاء.

فهل وفق المشرع الجزائري برسمه هذين الإجرائين بالتوازن في المراكز القانونية بين مصلحة المكلف بالضريبة بإلغاء قرارات الإدارة المجحفة في حقه وبين تمويل الخزينة العمومية ؟.

وهل يعتبر التظلم الإداري المسبق آلية فعالة لحسم التراع الضريبي في مرحلته الإدارية ؟.

هل اللجوء إلى اللجان الإدارية يضمن حقوق المكلف أم هو إجراء روتيني قد يلجـــأ إليـــه المكلف بعد رفض تظلمه من طرف الإدارة باعتبار هذا الإجراء إختياري ؟.

كل هذه التساؤلات نحاول الإجابة عليها من خلال تناولنا لهذا الفصل وتقسيمه إلى ثلاثـــة مباحث هي :

المبحث الأول : نتناول فيه منازعات الوعاء الضريبي

المبحث الثاني : نتناول فيه منازعات التحصيل الضريبي

المبحث الثالث : نتناول فيه المنازعات أمام اللجان الإدارية

---

(1) ـــ أنظر المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية .

المبحث الأول
منازعات الوعاء الضريبي

لقد ألزم المشرع الضريبي المكلفين بعدة إلتزامات، قصد من خلالها تـوفير مجموعـة مـن البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف، وكشف حقيقة معاملاتها، تمهيد لحـساب وعـاء الضريبة الواجبة عليه حسابا صحيحا(1).

فإذا شاب حساب وعاء الضريبة أي عيب أو خطأ، فإنها تثير نزاعا ضريبيا بـين المكلـف وإدارة الضرائب، قد تعرض الإجراءات الضريبية للبطلان.

غير أن للمنازعة الضريبية، بخلاف المنازعات الأخرى، خصوصية تفرضها ضرورة تحقيـق الإستقرار الضريبي في أسرع وقت ممكن، فإطالة أمد النزاع الضريبي، زيادة عن تـأثيره الـسلبي لتمويل الخزينة العامة يقضي إلى إساءة العلاقة بين المكلف وإدارة الضرائب تلك العلاقة المـستمرة باستمرار النشاط(2).

إذن المرحلة الحاسمة التي تمر بها الضريبة قبل تنفيـذها هـي مرحلـة جمـع المعلومـات والإستدلالات قصد ربط الضريبة وحسابها وذلك وفق أنظمة متعددة عددها المشرع، منها نظـام التقدير الجزافي، ونظام الربح الحقيقي ونظام التقدير الإداري ونظام التصريح المراقب.

لهذا رسم المشرع طريقين إلزاميين لفض النزاع الضريبي.

الأول يتسم بسرعة خاصة وهو الطريق الإداري، والثاني عادي وهو الطريـق القـضائي، وبالتالي نتطرق في هذا المبحث للخلافات الضريبية المتعلقة بحساب وعاء الضريبة وربطها بالطريق الإداري.

فالمشرع أوجب بالنسبة للمنازعات الخاصة بالوعاء الضريبي التظلم الإداري المسبق أو كما سماها في القوانين الجبائية " الشكاية " والتي توجه إلى المدير الولائي للضرائب(3).

---

(1) ــ أنظر المواد 41، 42، 43، 44، 45، 46 من قانون رقم 21/01 الصادر بتاريخ 2001/12/22 لقانون المالية 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية .

(2) ــ **د. عبدالباسط وفا** : المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 كلية الحقوق، جامعة حلوان، دار النهضة العربية 2007/2006، ص 35.

(3) ــ كانت ترسل الشكاية إلى نائب المدير الولائي للضريبة حسب أمر رقم 101/76 بتاريخ 1976/12/09 قانون الضرائب المباشرة الملغاة.

وهذا ما سوف نتطرق إليه خلال المطلبين التاليين : الأول يتضمن التظلم الإداري والمطلب الثاني يتضمن التحقيق فيه واتخاذ القرار.

المطلب الأول
التظلم الإداري المسبق "الشكاية"
إجراء سابق وضروري

يعرف التظلم الضريبي بأنه مجموعة القواعد القانونية المنظمة لذلك سواء من حيث السلطة المختصة بقبول التظلم وميعاد وإجراءات تقديمه وإجراءات نظره والفصل فيه، وهي قواعد آمرة يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم في معظم الحالات، ويمكن القول بأن إجراءات التظلم الضريبي تعتبر كمقابل لإجراءات الدعوى القضائية.

والإلتزام بتقديم التظلم الضريبي يجد مصدره في نصوص التشريع الضريبي فلا يجوز للمكلف الإلتجاء مباشرة إلى القضاء، وإنما يجب عليه أن يتقدم إبتداء بالتظلم إلى الإدارة الضريبية وهذا الإلتزام له طابع إجرائي.

وبالتالي يعتبر التظلم الضريبي مرحلة في المنازعة الضريبية وهي مرحلة هامة وحاسمة يتوقف عليها وجود المرحلة القضائية[1] كذلك تعتبر الشكوى الضريبية (La Réclamation Fiscale) عبارة عن مجموعة من القواعد الواجب إتباعها للمطالبة ببعض الحقوق أو لتسوية بعض الوضعيات القانونية[2].

وكذلك هي وسيلة حوار بين المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب ضمنها المشرع قصد تحقيق غايتين هما :

ـــ تجنب إغراق الجهات القضائية بكمية كبيرة من النزاعات التي تجد حلا لها على مستوى إدارة الضرائب.

---

(1) ـــ **محمد حامد عطا** : المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ص 163.

(2) – **Gille Noel** : La Reclamation Prealable Devant Le Service des Des Impots , 1985, P 203.

ـــ السماح باستمرار الحوار بين المكلف بالضريبة والإدارة بغية حصر فحـــوى الـــدعوى القضائية، عند الإقتضاء، وضمان حسن تسييرها لاحقا[1].

إن التظلم الضريبي باعتباره مرحلة في المنازعات الضريبية يتأثر بالخصائص الذاتيـــة لهـــذه المنازعة .

إن المنازعة الضريبية تدور في جوهرها حول فريضة ضريبية تنطوي على عنصر الجبر، وقـــد تكون في معظم الأحيان تعبيرا من المكلف عن رفضه لهذا العنصر، لذلك يعمل المشرع على تقسيم المنازعة الضريبية إلى مرحلتين، وحتى يتمكن من التخفيف من آثار تعبير المكلف عن رفضه لعنصر الجبر.

ومن ناحية ثانية فإن المنازعة الضريبية تدور بين طرفين هما المكلـــف والإدارة الـــضريبية، وتتمتع هذه الأخيرة بامتيازات وحقوق تفوق تلك التي يتمتع بها المكلف، وبصفة خاصـــة مـــن الناحية الإجرائية ويكون لها تبعا لذلك عدم قبول التظلم في حالة مخالفته للشكل أو الإجراءات أو المواعيد التي حددها القانون وحرمانه بالتالي من الفصل في المنازعة من حيث الموضوع.

إذن للتظلم الضريبي أهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجهات النظـــر بـــين المكلف والإدراة الضريبية بعد صدور قرار ربط الضريبة، بحيث يقتنع المكلف بأن الـــضريبة قـــد ربطت على نحو مطابق للقانون.

إن التزاعات المتعلقة بالضرائب وخاصة قواعد التظلم الإداري التي ترفع من طرف المكلفين منظمة في نص قانوني خاص غير قانون الإجراءات المدنية، وبالتالي على المدعي أن يخضع لهـــا وإلا رفضت شكواه، كما يجب على القاضي الفاصل في نزاعات الضرائب أن يطبق المـــواد المـــذكورة أعلاه طبقا للقاعدة القانونية التي تشير إلى أن القانون الخاص يقيد القانون العام[2].

وقد أكدت المحكمة العليا وجوب خضوع منازعات الضرائب للإجراءات الخاصة المنصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية وذلك بموجب القـــرار رقـــم 96798 المـــؤرخ في 1993/02/14 الصادر عن الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى[3].

(1) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 ، ص 7.

(2) ـــ **رشيد خلوفي** : قانون المنازعات الإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 1995 ، ص 86.

(3) ـــ **د. حسن فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة، منشورات دحلب، الطبعة 94، ص 34.

على أنه طبقا لمحتوى المادة 168 من قانون الإجراءات المدنية فإن المواد تحكمها إجــراءات خاصة، وبالأخص مواد الضرائب والجمارك والمعارضة في إجراءات المتابعة والتحصيل والعقارات الآيلة للسقوط فإنها تستمر خاضعة بالنسبة لتقديمها والفصل فيها ضمن الأوضاع المنصوص عليها في الأحكام الخاصة بهذه المواد، وعليه فإن مخالفة لكل المواد السالفة الذكر يترتب عليــه ســقوط الدعوى شكلا.

وحيث تنص المواد 330 إلى 337 من قانون الضرائب المباشرة والرســوم المماثلــة علــى التظلمات الإدارية المقدمة من المكلفين المتعلقة بنزاعات الضرائب[1].

فقد نص المشرع الجزائري على إلزامية هذا الإجراء في المادة 71 من قــانون الإجــراءات الجبائية التي تقضي " بأنه يجب أن توجه الشكايات المتعلقة بالضرائب والحقوق والغرامات المــشار إليها في المادة 70 أعلاه أولا إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الــضريبة ويسلم وصل بذلك للمكلفين بالضريبة ".

وتهدف الشكوى الضريبية طبقا للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية، إمــا لتــصحيح الأخطاء المرتكبة في عاء الضريبة أو في حساب الضريبة، وإما الإستفادة من حكم ناجم عن نــص تشريعي أو تنظيمي[2].

وتنص المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية، باسترجاع المبالغ المدفوعة بدون وجه حق، نتيجة خطأ مرتكب من المكلف بالضريبة أو إدارة الضرائب، ويتقادم طلب الإســترجاع بمــرور ثلاث سنوات إبتداء من يوم الدفع[3].

لقد طبقت هذه المادة وأكدها قرار صادر عن مجلس الدولة في 1999/04/05[4]. وصــرح بقيام التقادم قبل رفع الشكوى وأبرز ذلك فيما يلي :

" ولكن من جهة حيث أن الإنذارات التي وجهت إليه والتي سدد مبالغها تحــدد النــشاط التجاري الخاضع للضريبة، ومن ثم فإنه لم يكن ليجهل وعاء الضرائب محل النزاع .

---

(1) ـــ أنظر المادة 330 من قانون الضرائب المباشرة.

(2) ـــ أنظر المادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية (110 من قانون المالية لسنة 2002).

(3) ـــ أنظر المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية (149 من قانون المالية لسنة 2002).

(4) ـــ مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثالثة بتاريخ 1999/04/05 ، قرار رقم 164961 (غير منشور)

وأنه من جهة أخرى إذا اعتبرنا أن إدارة الضرائب قد إستلمت المبالغ بدون وجه حق على إثر خطأ، فإنه كان يتعين عليه رفع دعوى لإسترجاع هذه المبالغ في أجل ثلاث سنوات إبتداء من تاريخ الدفع ".

ولقد أكدت الغرفة الثانية لمجلس الدولة، بوجوب الطعن المسبق (الشكوى الضريبية)، وذلك بموجب القرار رقم 006325 بتاريخ 2003/02/25 لقضية ش.ع.ب ضد المديرية العامة للضريبة لولاية بجاية[1].

على أنه طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق.

ـــ هذا الإجراء من النظام العام يتعين على القاضي إثارته تلقائيا.

ـــ عدم رفع الطعن المسبق يؤدي إلى عدم قبول الدعوى المرفوعة مباشرة أمام القضاء.

حيث أن المستأنف انتظر إتخاذ إجراء غلق محله التجاري، أي الشروع في تحصيل الضريبة بالطرق الزجرية لرفع الدعوى الحالية مباشرة أمام القضاء دون توجيه شكوى في شأنها أمام إدارة الضرائب.

حيث أن كل نزاع ضريبي يشترط فيه رفع تظلم إداري مسبق طبقا للمادة 337 من قانون الضرائب المباشرة.

حيث أن عدم إحترام المستأنف لهذا الإجراء الذي يعتبر من النظام العام، إذ يمكن إثارته تلقائيا يجعل طعنه المرفوع مباشرة أمام القضاء غير مقبول شكلا.

حيث أن قضاة الدرجة الأولى عند قبولهم للدعوى شكلا وفصلهم في الموضوع برفض الدعوى لعدم التأسيس يكونون قد أخطأوا في تطبيق القانون، لذا يتعين إلغاء قرارهم المستأنف وفصلا من جديد القضاء بعدم قبول الدعوى شكلا.

والملاحظ أن القضاء الإداري لايشترط وجوب توجيه تظلم إلى إدارة الضرائب عندما يتعلق الأمر بدعوى إسترداد مبالغ مسلمة بدون وجه حق خرقا لقانون الضرائب[2].

---

(1) ـــ مجلة مجلس الدولة، الغرفة الثانية بتاريخ 2003/02/25 ، قرار رقم 006325 العدد 3، سنة 2003، ص 124.

(2) ـــ **نومري عبدالعزيز** : مجلة مجلس الدولة، المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، دراسة تطبيقية، العدد 8، لسنة 2006، ص 98.

وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قرار أصدره بتاريخ 2003/03/18، حيث جاء فيه بأن الدفع بعدم صحة الإجراءات نتيجة عدم تقديم المدعية للشكوى الضريبية، قبل رفعها للدعوى الحالية غير جدي بالنظر إلى طبيعة المنازعة المطروحة من خلالها والتي لاتخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة[1].

وبالتالي فإن دعوى إسترجاع مبالغ مدفوعة بدون وجه حق لاتخضع لإجراء الطعن الإداري المسبق بمفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.

كما أورد المشرع تظلما إختياريا في المادة الجبائية يقوم بها المكلف بدفع الضريبة أمام لجان إدارية مختصة إحتجاجا على الضريبة المفروضة عليه، حسب مقدار المبلغ المتنازع عليه (لجنة الدائرة، اللجنة الولائية، اللجنة المركزية). سوف نتطرق لها في المبحث الثالث والخاص بالمنازعات أمام اللجان الإدارية .

إذن بعدما تطرقنا إلى تعريف التظلم الضريبي حسب التشريع والنظام الضريبي، وكذلك معرفة أهم خصائصه، كان علينا التطرق إلى طبيعته والتي تتميز بما يلي :

الطابع الوجوبي

يتميز التظلم الضريبي بأنه ذو طابع وجوبي، يلتزم فيه المكلف الذي يتنازع في مشروعية ربط أو تحصيل الضريبة، بأن يقدم تظلما إلى الإدارة الضريبية أو الجهة المختصة وذلك بشروط وباتباع الإجراءات وخلال المواعيد التي حددها القانون.

الطابع المسبق للتظلم الضريبي

الأصل أن المرحلة الإدارية للمنازعة الضريبية لاتبدأ إلا بعد ربط الضريبة على المكلف وإخطاره بهذا الربط.

ولذلك فإن الخلافات التي تثور بين المكلف والإدارة الضريبية أثناء حصر وتقدير وعاء الضريبة لاتعتبر من قبل المنازعة الضريبية.

ولهذا تعتبر الدعوى الضريبية غير مقبولة مالم تكن مسبوقة بالتظلم الضريبي الذي يقدم للإدارة الضريبية.

---

(1) ـــ مجلة مجلس الدولة، العدد 3، سنة 2003، قرار رقم 007470، ص 127.

الطابـع العمومي

الأصل أن يقدم التظلم بالنسبة لجميع الضرائب والرسوم أيا كان نوعها وطبيعتها.

الطابـع الشكلي

أوجب التشريع الضريبي أن يقدم التظلم في شكل محدد، كأن يتم تقديمه كتابة، وأن يتضمن بيانات محددة، وغيرها من الشروط الشكلية التي يتطلبها القانون.

ولا يجوز لإدارة الضرائب قبول التظلم ما لم تتوافر فيه هذه الشروط وهذه القواعد خاصة وآمرة يترتب على مخالفتها عدم قبول التظلم شكلا، غير أن بعض العيوب التي قد تلحق شكل التظلم يجوز تصحيحها أثناء نظر الدعوى أمام القضاء[1].

الطابـع النسبي

إن الأصل المقرر بأن التظلم الضريبي نسبي من حيث الأثر، فلا يفيد منه سوى من قدمه، ولذلك فإن التظلم الذي يقدمه الشريك المتضامن في شركة التضامن أو التوصية أوالوارث لايفيد منه باقي الشركاء أو الورثة، ذلك أن الضريبة تفرض على كل منهم على وجه الإستقلال، لذلك تبرز الأهمية النسبية للتظلم كأداة للفصل في المنازعة الضريبية بما يأتي :

يجب مراعاة عند تنظيم الفصل في المنازعة الضريبية تحقيق إعتبارين أساسيين هما : العدالة والفعالية في آن واحد.

إن تحقيق العدالة خلال مرحلة التظلم له أهمية خاصة في تخفيف العبء على المحاكم، ولكي تحقق العدالة المنشودة لابد أن تراعي عدة إعتبارات نلخصها فيما يلي :

ـــ ضرورة الفصل بين موظفي الربط والتحصيل وبين الموظفين المختصين بفحص التظلم وهذا لضمان حياد الإدارة عند الفصل في التظلم وتجنب التعارض بين هدف الحصول على الموارد وهدف الفصل في النزاع[2].

(1) ـــ أنظر المادة 83، الفقرة 4، من قانون الإجراءات الجبائية التي تجيز تدارك العيوب الشكلية ... باستثناء إنعدام توقيع الشكوى الأصلية .

(2) ـــ أنظر المواد 29، 30، 31، من قانون المالية لسنة 1997 والتي عدلت المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة ومنحت لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان الثلاث.

نلاحظ أن الشرع الجزائري قد تراجع عن هذا المبدأ من خلال التعديل الوارد في المادة 30 من قانون المالية الصادر بـ 1996/12/31 لسنة 1997 التي تنص : " على أنه عندما يصدر رأي اللجنة مخالفا مخالفة واضحة للقانون الجبائي، يمكن لمدير الضرائب للولاية أن يوقف تنفيذ هذا الرأي بتحفظ أن يعلم المكلف بالضريبة بذلك ".

حيث أن المدير الولائي للضريبة من جهة أنه صاحب إتخاذ القرار في الشكوى المقدمة من طرف المكلف، ومن جهة أخرى هو عضو في اللجنة الولائية للطعن إذا لجأ إليها المكلف بالضريبة.

ـ ضرورة توفير الضمانات القانونية للمكلف وأهمها حق الدفاع، وبالتالي وجوب الدقة والسرعة في فحص التظلم وتحقيقه.

كذلك يحقق التظلم الضريبي رقابة على الإدارة الضريبية ذاتها، وأنها تتم بناء على تظلم ضريبي وليست رقابة تلقائية، كذلك أنها رقابة لاحقة وليست سابقة.

وهذا ما سوف نتطرق إليه ضمن الفرع الأول .

الفرع الأول
دور التظلم الإداري آلية ضرورية لحسم النزاع الضريبي

إذا نظرنا إلى التعديلات المتكررة والمتجددة للأحكام المنصوص عليها في القوانين الضريبية بمقتضى قوانين المالية المتعاقبة، فإننا لانجد أيا منها قد مس بإجراء التظلم الإداري كطعن إجباري قبل اللجوء إلى القضاء، وهذا إن دل على شئ إنما يدل على الدور الذي يمثله هذا الإجراء[1].

ونظرا لتعقد المنازعات الضريبية في حد ذاتها والحاجة إلى حلها، ويتطلب وجود معارف وتقنيات متميزة في هذا المجال يلح على ضرورة هذا الإجراء، فالتظلم الإداري في مادة الضرائب يتعدى كونه مجرد إجراء شكلي مقصودا لذاته وأهميته لاتظهر بالنسبة للإدارة فقط إنطلاقا من الزاميته[2] أو للقضاء، بل تظهر فائدته خصوصا بالنسبة للمكلف بالضريبة.

(1) ـ **خرشي الهام** : المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 5.

(2) ـ **رشيد خلوفي** : قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول دعوى تجاوز السلطة ودعوى القضاء الكامل، ديوان المطبوعات الجامعية ، 1995، ص 89 – 90.

أولا : فائدة التظلم بالنسبة للمكلف بالضريبة

إن التظلم يكون مفيدا للمكلف بالضريبة بالرغم من علمه مسبقا بأن الإدارة سوف ترفض شكواه، أو يعلم بقرار أو رد الإدارة مسبقا بإعلامه شفويا مثلا، أو لكونه قدم شكاية حول ضريبة كانت فرضت عليه بنفس الشروط في سنة سابقة، وقدم بمناسبتها شكاية ورفضت، وقد أكد ذلك مجلس الدولة الفرنسي في قرار له بتاريخ 1974/10/30[1].

حيث وجب على المكلف إيداع التظلم حسب ما هو منصوص عليه قانونا، لكي لاترفض دعواه أمام القضاء، لأن إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب يعد إجراءا إجباريا لاتقبل الدعوى القضائية في غيابه، وقد إعتبر مجلس الدولة الجزائري هذا الإجراء من النظام العام، يثيره القاضي من تلقاء نفسه[2].

والأهم من ذلك أن يتفادى الملكف بالضريبة بواسطة شكاية بسيطة طريقا صعبا سيُضيِّع من خلاله الكثير من الوقت والجهد والمال، ويحقق بذلك مقصده بكل سهولة، بحيث تتضح له من خلال موقف الإدارة من شكواه خلفيات التراع المتعلقة — خصوصا في مجال الضرائب — بتقنيات وعناصر فنية حسابية يصعب أحيانا كثيرة على المكلف إكتشافها وفهمها لوحده، خاصة مع تكرار تعديل القوانين الضريبية وتعقدها، بالإضافة إلى ذلك تظهر له الدوافع والإعتبارات التي دفعت الإدارة إلى إتخاذ هذا القرار[3].

ويسمح أيضا التظلم بفتح باب الحواروتقريب وجهات النظر بين الإدارة الجبائية والمكلف، وإظهار نوايا وطلبات كل طرف بحيث سوف تكون النتيجة النهائية في أغلب الأحيان باتجاه حل التراع بين الطرفين.

ثانيا : فائدة التظلم بالنسبة للإدارة

من خلال التظلمات تتجنب الإدارة الجبائية المثول أمام القضاء والتنديد بأعمالها، وبذلك تخلق ثقة أكبر بينها وبين المكلفين، عندما يجدونها تتراجع عن أعمالها الخاطئة مما يعود بالنفع على الخزينة العمومية، خاصة وأن بعض الفقهاء يعتبرون الإدارة الضريبية ليست خصما في حد ذاتها بل

---

(1) — أنظر :

- **JEAN LAMARQUE** : Contentieux Fiscal, Repertoire du Contentieux Administratif , Mise a'jour 95, Dalloz, Paris,, P 3.

(2) — مجلة مجلس الدولة (الغرفة الثانية) العدد3، لسنة 2003، المرجع السابق، ص 124.

(3) — **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 312.

هي تطبق القانون التطبيق السليم الذي يتفق مع قواعد العدالة والمساواة[1].

ففي كثير من الأحيان فإنه لاتوجد نزاعات بالمعنى الحقيقي من خلال تظلمـــات المكلفـــين بالضريبة، وإنما مجرد تصحيح الأخطاء المادية يمكن أن تقع. وبالتالي يكون من غير المنطقي اللجوء إلى القضاء بسبب هذه الأخطاء البسيطة، حيث تكون الإدارة هنا قادرة علـــى تـــصحيح هاتـــه الأخطاء، وبذلك قرر المشرع الفرنسي تعميم إجراء التظلم المسبق للإدارة الجبائية، بعد أن أثبتـــت التجربة فائدها بصدور قانون رقم 1316/63 والمتضمن توحيد الإجراءات والآجال والعقوبات في مادة الضرائب، حيث كان قبل ذلك قاصرا على مجال الضرائب المباشرة فقط، وبالتالي توصـــلت الإدارة الفرنسية إلى تخفيض عدد التظلمات التراعات المحالة إلى القضاء بواســـطة هـــذا التـــنظلم المحكم[2].

ثالثا : فائدة التظلم بالنسبة للقضاء

يعتبر إجراء التظلم الإداري في مادة الضرائب بالنسبة للقضاء يتمثل في عدم قدرة الجهـــاز القضائي على تحمل العدد الهائل من القضايا التي تثيرها عمليات فرض الـــضريبة وتحـــصيلها[3]. وبالتالي يعتبر إجراء التظلم مصفاة حقيقية للعدد الهائل من القضايا.

الفقرة الأولى : مجال تطبيق التظلم الإداري

سنحاول توضيح الحدود التي رسمها المشرع الجبائي الجزائري ومدى إلزامية هذا الإجـــراء بالنظر إلى مضمون التظلم وأساسه هذا من جهة ومن جهة ثانية إلى تنوع الضرائب الممكن المنازعة فيها، ومن جهة ثالثة من حيث نوع التراع.

أولا : من حيث موضوع التظلم وأساسه

نجد في القانون الجبائي كل من مصطلح طعن ولائي وطعن نزاعي لهما معان مختلفة، حيث يقدم كلاهما أمام الإدارة ولكن بصفة ومضمون وأساس مختلف[4].

(1) ـــ **مصطفى رشدي شيحة** : التشريع الضريبي والمالي طبقا لآخر التعديلات حتى عام 1997/1996، دار الفكر العربي، القاهرة 1999، ص 711 - 712.

(2) - **JEAN LAMARQUE** : Op Cit , P 4.

(3) - **EUJENIE PREVEDOUROU** : Les Recours Administratif Obligatoires, etude Comparée des Droits Allemend et Français, L.G.D.J, Paris 1996, P 128.

(4) - **MOURICE DUVERGER** : Finances Public , 6eme édition , PUF, Paris, 1968, P 442.

وللتفرقة بين الطعن الولائي والطعن التراعي يستعمل المشرع الفرنسي في المادتين 190 و247 من القسم التشريعي من كتاب الإجراءات الجبائية مصطلحين مختلفين :

ـــ الشكاية في الطعن التراعي.

ـــ والطلب في الطعن الولائي.

لكن المشرع الجزائري في قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 غير ثابت، فتارة يـــستعمل مصطلح طلب وتارة يستعمل مصطلح شكوى، وفي قانون الضرائب المباشـــرة أطلـــق مـــصطلح التماس.

إذ يستعمل قانون الضرائب المباشرة أو قانون الإجراءات الجبائية الجديد مصطلح شكاية في نزاع الوعاء بدل التظلم، مع أن قضاء المحكمة العليا يميز بين مصطلح شكاية بمعنى مجرد إحتجاج، وبين الشكاية بمعنى تظلم، أي طعن إداري مسبق[1]. حيث تنص المادتين 132، 133 من قـــانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 والذي يدخل في مجال الطعن الولائي.

ـــ طلبات المكلفين الرامية للحصول على لطف الإدارة فيما يخص الإعفاء أو التلطيف من الضرائب المفروضة عليهم. لاستحالة دفع الضريبة من طرفهم بسبب إعسارهم أو تواجـــدهم في ضائقة مالية أو حالة عوز أو ضيق الحال.

ثانيا : من حيث نوع الضريبة

نجد هذا النوع في القوانين الضريبية فيما يخص نزاع الوعاء، فقد نصت المادة 110 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002 بما يلي : " تدخل الشكاوى المتعلقـــة بالـــضرائب أو الرســـوم أو الحقوق أو الغرامات التي توضع من قبل مصلحة الضرائب في إختصاص الطعن التراعي ... ".

ومن خلال هذه المادة نلاحظ أنها أصبحت تعمم مجال الشكاية التراعيـــة، وبالتـــالي فـــإن المشرع إعتمد المعيارين العضوي والموضوعي في نفس الوقت.

فالعضوي يرتكز على الجهة التي وضعت الضريبة أو الرسم أو الحق أو الغرامة، وموضوعي من حيث موضوع الطعن التراعي الذي يميزه عن الطعن الولائي[2].

---

(1) ـــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) ملف رقم 61836 بتاريخ 1990/04/07، مجلة قضائية ، 3 – 1992، ص 158.

(2) ـــ للإشارة أن المشرع الفرنسي قد إعتمد المعيار العضوي أيضا، حيث تطبق قاعدة التظلم الإجباري على كل ضريبة.

ثالثا : من حيث نوع النزاع

ينقسم النزاع الجبائي إلى قسمين أساسيين : فيوجد النزاع المتعلق بوعاء الضريبة، والـــذي ينطوي في مدى صحة وشرعية الضرائب المفروضة على المكلف، ومن جهة ثانية هنـــاك الـــنزاع المتعلق بالتحصيل، أي المتعلق بالمنازعة في الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لـــضمان تحـــصيل الضريبة بالوسائل الجبرية إذا تعنت المدين ورفض تسديد الضريبة .

حيث نلاحظ أن إجراء التظلم في نزاع الوعاء إجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة، والرسم على القيمة المضافة لاغير، ولكن في نزاع التحصيل التظلم إلزامي مهما كانـــت الضريبة المنازع فيها، حيث المادة 194 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2002(1) .

لذا وجب أن نبين بأنه رغم وجوب التظلم في نزاع التحصيل، لكن يبقـــى يختلــــــــف إختلافا جذريا عن الشكاية النزاعية في مجال نزاع الوعاء ، سواء من حيث الشكل أو المضمون أو الأجل.

الفقرة الثانية : شروط قبول التظلم الإداري "شروط محددة وصارمة "

عادة في مجال القانون الإداري العام، فإن الطعون المقدمة إلى الإدارة لاتأخذ شكلا معينـــا، ولايشترط فيها شروطا معينة كذلك الواجبة التوفر في عريضة الدعوى القضائية مـــن مـــصلحة، وصفة توجيهه للجهة المختصة وأهلية التصرف المدنية بالنسبة للمتظلم(2).

ففي مجال النزاع الضريبي نجد أن الشكاية في مجال نزاع الوعاء تحتل أهمية كـــبيرة يوليهـــا قانون الضرائب المباشرة قسما خاصا بها، وكذلك قانون الإجراءات الجبائية ضمن المواد مـــن 110 إلى 115 أحاطها بالعناية الكافية.

وهذا ما يميز التظلم في النزاع الجبائي، ويجعله طعن نزاعي محدد بآجال خاصـــة وخاضـــع لشكليات وشروط مميزة.

---

(1) ـــ المادة 194 فقرة 02 " ... يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان، بالإعتراض في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، وفي أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف، إن تعلق الأمر باعتراض على التحصيل القسري ... ".

(2) ـــ **مسعود شيهوب** : المرجع السابق ، ص 313 – 314 .

الفقرة الثالثة: الشروط المتعلقة بالمتظلم وترتبط بالصفة والمصلحة

1- الصفة أو التمثيل

يتعين أن يقدم الطعن الضريبي ممن تثبت له الصفة فيه قانونيا، بحيث إذا إنتفت هذه الصفة فلا يقبل الطعن فدائن المكلف ــ مثلا ــ ليست له الصفة في الإعتراض نيابة عن مدينه المهمل في الدفاع عن حقوقه أمام مصلحة الضرائب، لأنه لايوجد في مركز قانوني يسمح له بالإعتراض على الربط بالنظر إلى أن دين الضريبة يتسم بالطابع الشخصي[1].

والصفة في الطعن الضريبي تثبت للمكلف نفسه أو وكيله (كالمحامي أو المحاسب) أو الأشخاص الذين يعترف لهم القانون بالحق في الطعن بخلاف المكلف.

وبالنظر إلى أحكام المادة 1/113 من قانون الإجراءات الجبائية[2] فكل ضريبة تشكل خاصية إنفرادية.

فالأصل لايمكن أن يقدم الطعن إلا من طرف المكلف شخصيا أو المكلف بتسديدها قانونا، لكن في بعض الحالات لايكون المكلف هو المسدد للضريبة فعلا، فالشركة والتي تقوم بالإقتطاع من المصدر ليست هي الشخص القانوني المدين بهذا الإقتطاع، وإنما هو المكلف المستفيد من الدخل، والشخص الذي تلقى قرار حجز ما للمدين لدى الغير ليست له الصفة للمنازعة محل هذا الإعتراض الخاص بالاعتراض القسري .

فقد نصت المادة 115 من قانون الإجراءات الجبائية[3]. على مبدأ قانوني يتمثل في وجوب على كل شخص أن يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير، أن يستظهر وكالة قانونية، باستثناء المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين والأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاقم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

إذن حسب المادة المذكورة أعلاه نميز بين فئتين من الأشخاص الذين يمكنهم تقديم الطعن (الشكاية) باسم المكلف :

---

(1) ــ **د.عبدالباسط وفاء** : المرجع السابق ، ص 56 .

(2) ــ المادة 1/113 من قانون الإجراءات الجبائية " يجب أن تكون الشكاوي فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضريبة جماعيا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الشركة أن يقدموا شكوى جماعية ".

(3) ــ المادة 115 من قانون الإجراءات الجبائية تنص " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية غير أنه لايشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجلين قانونا في نقابة المحامين، ولا على الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاقم حق التصرف باسم المكلف ... ".

ـــ الفئة الأولى : تقديم الشكاية بدون إستظهار الوكالة.

ـــ الفئة الثانية : تقديم الشكاية بشرط تقديم الوكالة .

أ ـ الأشخاص المؤهلين لتقديم الشكاية بدون وكالة

حددت المادة المذكورة سابقا هؤلاء الأشخاص وهم : المحامون المسجلون قانونا في نقابة المحامين، بالإضافة إلى الأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم أو من صفاقم حق التصرف باسم المكلف بالضريبة.

يفسر هذا الإعفاء بالنسبة للمحامين بواسطة وكالة شفهية، أما بالنسبة للأشخاص الذين يستمدون من وظائفهم حق التصرف هم : بالنسبة للشركات التجارية، وهذا حسب القانون أو النظام الأساسي للشركة والذي يعطي الحق للشركاء أو الموظفين الحق في التصرف باسم الشركة. مثل المدير العام لشركة المساهمة والمسير أو المسيرين في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وكل شريك في شركة التضامن[1] أو بقرار صادر عن أجهزة إدارة الشخص المعنوي أو بتنفويض دائم باسم الشركة والطعن باسمها أمام القضاء .

ماعدا هؤلاء الأشخاص وفي جميع الحالات يتوجب على مُوَقّع الشكاية أن يبرر تقديمه لها بوكالة خاصة.

وحسب المادة 2/115 من قانون الإجراءات الجبائية[2] ويطبق ذلك بالقياس على الشخص المتضامن مع المكلف بتسديد الضرائب مثلا المسؤولية التضامنية لمالك رأس المال المفروضة على المسير وهذا حسب ما نست عليه المادة 374 من قانون الضرائب المباشرة والتي تنص على أن : " يتحمل مالك المحل التجاري المسؤولية بالتضامن مع مستغل المؤسسة عن الضرائب المباشرة المترتبة عن إستغلال هذا المحل التجاري " .

وكذلك بالنسبة للزوجة التي تعيش مع زوجها في بيت واحد بالنسبة للضريبة على الدخل ، وهذا حسب المادة 376 من قانون الضرائب المباشرة[3].

---

(1) - Le Contentieux de L'assiette de L'impot , Bulletin des Services Fiscaux, MF, D.G.I. N° 13, Decembre 1995, P 13.

(2) ـــ المادة 2/115 ، " والأمر سواء ، إذا كان الموَقّع قد أعذر شخصيا بتسديد الضرائب المذكورة في الشكوى ".

(3) ـــ المادة 376 ق. ض. م " يتحمل المسؤولية بالتضامن كلا الزوجين، إن تعاشرا في البيت الواحدة ... ".

ب ـ الأشخاص المؤهلين لتقديم شكاية بشرط وجود الوكالة

يجب على كل شخص يريد تقديم شكاية لحساب غيره أن يقدم وكالة قانونية، ويشترط قانون الإجراءات الجبائية في الوكالة أن تكون محررة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها[1]، ونفس الشرط تؤكده المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة التي تنص " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية، ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول له بموجبها ".

إن شكلية التسجيل يمكن أن تكون تعقيدا الفائدة منه، دون إهمال ثمنها وكلفتها، ويمكن أن تستغرق وقتا طويلا، وغياب التسجيل ينجر عنه بطلان الوكالة وبالتالي عدم قبول الشكاية، وهذا ما إستقر عليه قرار مجلس الدولة في الملف رقم 23957 الصادر بتاريخ 2006/04/19 الغرفة الثانية[2].

وبهذا يتعين في المادة الجبائية على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر بوكالة قانونية تحرر على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل. مع ذلك إستقر القضاء الإداري على أن إغفال هذه الشكلية يخول طلب إتمامه.

إذن هذا الإجراء جد صارم، وكان على الإدارة تخفيفه، وفي هذه الحالة قد حكم مجلس الدولة الفرنسي بتاريخ 1956/03/05 على أنه لايعفي القاضي من تبين هذا العيب الشكلي الناتج عن عدم تسجيل الوكالة، لكنه أصدر تخفيفا ملائما، حيث قرر إمكانية تسجيل الوكالة بعد تقديم الشكاية وقبل صدور قرار المدير وبذلك تصحح الشكاية[3].

ومن خلال النشرات المصلحية التي تصدر عن المديرية العامة للضرائب، فإن إستظهار بالوكالة المسجلة عند تقديم الشكاية ليس شرطا، لكن يمكن أن تطلبها مصلحة الضرائب في كل وقت أثناء التحقيق في الشكاية، بشرط أن تكون مسجلة ومدموغة قبل إيداع الشكاية[4].

---

(1) ـــ المادة 3/115 من قانون الإجراءات الجبائية " ويجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها ".

المادة 332 ق. ض. م " يجب على كل شخص يقدم أو يساند شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية، يجب تحت طائلة البطلان، أن تحرر الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول له بموجبها ".

(2) ـــ مجلة مجلس الدولة، العدد 8، لسنة 2006، ص 187.

(3) - C.E 20/12/1985 , Req N° 57677, **JEAN LAMARAQUE** , Op Cit , P 19.

(4) - Le Contentieux de L'assiette de L'impot , Op Cit, P 14.

2- المصلحة

لايكفي أن تقدم الشكاية من ذي صفة، وإنما ينبغي كذلك أن تعود عليه منفعة، وتفـــاوت هذه المنفعة التي تعود من تقديم الشكاية من مكلف لآخر، ومن أمثلتها : الطعن لعـــدم ممارســـة النشاط أصلا، أو فرض الضريبة على نشاط معفي، أو عدم خصم تكاليف أو ضـــرائب واجـــب خصمها من الربح الإجمالي أو خضوع النشاط لضريبة أخرى ذات عبء ضريبي أقل، فإذا لم تتوافر المصلحة في الطعن لايجوز قبوله[1].

وتتميز المصلحة بثلاث خصائص هي :

أ - مصلحة شخصية (فردية) حسب المادة 1/113 من قانون الإجراءات الجبائية والتي تنص " يجب أن تكون الشكاوي فردية، غير أنه يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الـــضريبة جماعيـــا وأعضاء شركات الأشخاص الذين يعترضون على الضرائب المفروضة على الـــشركة أن يقـــدموا شكوى جماعية ".

إذن حسب نص المادة فإن الشكوى الجماعية تقبل ممن فرضت عليهم الضريبة جماعيا، وهنا المصلحة جماعيا، كما هو الحال في أعضاء شركات الأشخاص.

ب- مصلحة فورية أو حالة : إن التراع الجبائي لايمكن أن يتعلق إلا بضريبة قد فرضت فعلا، بدليل أن أجل الشكاية يبدأ من تاريخ إحالة الجدول للتحصيل أو الإقتطاع من المـــصدر أو مـــن تاريخ تسديد الضريبة.

ج- مصلحة ماديـة : على خلاف القواعد المطبقة في مجال المنازعات الإدارية (قضاء الإلغاء) حيث تقبل المصلحة المعنوية، فإنه في مجال المنازعات الجبائية لاتقبل إلى المصلحة المادية، كالإستفادة من تخفيض أو إعفاء الضريبة، ولا تقبل دعوى المكلف إذا كانت المصلحة المثارة معنوية بحتة[2].

(1) ـــ د. **محمد أحمد عبد الرؤوف** : المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية ، ص 761.

(2) - **JEAN LAMARQUE** : Op Cit , P 10.

الفرع الثاني
الشروط المتعلقة بالآجال
آجال واجبة الإحترام بفواتها يفقد المكلف حقه بالطعن القضائي

لقد نصت على آجال تقديم الشكوى التراعية في منازعة الوعاء حسب المادة 112 من قانون الإجراءات الجبائية(1) كما يلي :

" مع مراعاة الحالات المنصوص عليها في الفقرات أدناه :

1. تقبل الشكاوى إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة إدراج الجدول في التحصيل أو حصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاوى .

2. ينقضي أجل الشكوى :

- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي استلم خلالها المكلف بالضريبة إنذارات جديدة في حالة أو إثر وقوع أخطاء في الإرسال، حيث توجه له مثل هذه الإنذارات من قبل مدير الضرائب بالولاية.
- يوم 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكد فيها المكلف بالضريبة من وجود حصص جبائية فرضت عليه بغير أساس قانوني من جراء خطأ أو تكرار .

3. عندما لاتستوجب الضريبة وضع جدول تقدم الشكاوة :

- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنةالتي تدفع فيها الإقتطاعات إن تعلق الأمر باعتراضات تخص تطبيق إقتطاع من المصدر.
- إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تدفع الضريبة برسمها، إن تعلق الأمر بالحالات الأخرى.

4. يجب تقدم الشكاوى بدعوى عدم عدم إستغلال العقارات ذات الإستعمال التجاري أو الصناعي المنصوص، عليها في المادة 225 من قانون الضرائب المباشرة، قبل 31 ديسمبر على الأكثر

---

(1) ـــ نصت عليها أيضا المادة 331 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المباشرة، والمادة 112 من قانون رقم 21/01 الموافق لـــ 22 ديسمبر 2001 المتضمن لقانون المالية لسنة 2002 (المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية).

من السنة التي تلي السنة التي حصل فيها عدم الإستغلال المستوفي للشروط المحددة في نفس المـــادة 255 أعلاه.

إذن تقدم الشكوى من طرف المكلفين بالضريبة والموجهة أساســا إلى المــدير الــولائي للضرائب وفقا لما نص عليه الشرع في مختلف القوانين الجبائية إلى آجال عامة وخاصة(1).

أولا : الآجال العامة (المادة 112 /1)

كأصل عام وجب على المكلف أن يرفع تظلمه الإداري خلال المدة المنــصوص عليهــا في القوانين الخاصة، فإن لم يوجد يرجع إلى القوانين العامة (قانون الإجراءات المدنية).

ففي المجال الجبائي، نرجع إلى القوانين الخاصة، عملا بالمبدأ الخاص يقيد العام ، حيث نصت المادة المذكورة أعلاه والتي تقضي بأنه في ميدان الضرائب، آجال تقديم الشكوى تختلف باختلاف موضوعها.

إذن كقاعدة عامة تقبل الشكايات إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي أدرج فيها الجدول للتحصيل أو لحصول الأحداث التي هي موضوع الشكوى، فالجــدول الــذي أدرج التحصيل مثلا في شهر فيفري سنة 2000 يسري هذا الأجل المحدد لرفع الشكوى إلى غايــــة 31 ديسمبر 2001، هذا ما قضت به المحكمة العليا في قرارها الصادر بتاريخ 1985/06/15 تحــت رقم 42780 بخصوص قضية (خ . ع) ضد نائب مدير الضرائب بتلمسان وفقا لما هو ثابــت في الحال.

فإن المدين بالضريبة سدد دينه الضريبي بتاريخ 1982/01/26 بعد التبليغ الذي إستلمه بتاريخ 1981/12/28، في حين أن طلب التخفيض لم يقدم إلا بتاريخ 1983/08/23، أي بعــد إنقــضاء الأجل المنصوص عليه قانونا والمحدد أساسا بــ 1982/12/31، وعليه صادقت المحكمة العليا علــى قرار المجلس عندما صرح بعدم قبول الدعوى لورودها بعد الآجال المحددة(2).

إذن بالنسبة للضريبة المفروضة بواسطة جدول فإن نقطة إنطلاق الأجل المحدد بتاريخ إحالة الجدول للتحصيل وليس من صدور قرار فرض الضريبة(3).

---

(1) ــ **عزيز أومزيان** ، المنازعات الجبائية، المرجع السابق ، ص 12.

(2) ــ المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 4، سنة 1989.

(3) ــ تنص المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي : " تصبح الضرائب المباشرة والحصائل والرسوم المماثلة المشار إليها في هذا القانون واجبة التحصيل في اليوم الأخير من الشهر التالي الذي يدرج فيه جدول التحصيل ".

ثانيا : الآجال الإستثنائية (المادة 112 /02 – 03)

إذا كانت الضريبة لاتتطلب إدراجها في الجداول فتصبح الآجال إستثنائية كما يلي :

1 ـ حالة الخطأ في توجيه الإنذارات

سواء كان الخطأ راجع إلى الإدارة أو إلى ظهور جديد في الملف، فإن الأجل ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تلقى فيها المكلف الإنذار الجديد إثر وقوع خطأ في الإرسال.

إذن فإن نقطة إنطلاق الأجل تكون يوم تلقي القرار الجديد أو الإنذار من طرف المدير الولائي للضرائب.

2 ـ حالة الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة

الأجل في هذه الحالة ينتهي في 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي علم فيها المكلف فعلا بوجود الخطأ أو التكرار في فرض الضريبة .

إذن في حالة فرض ضريبة خطأ أو على أساس إزدواج العمل، فإن أجل تقديم الشكاية يبدأ من يوم العلم أو تأكد المكلف من وجود هذه الحصص الجبائية بغير أساس قانوني.

وتكون الضريبة المباشرة المفروضة خطأ عند غياب الوعاء الضريبي تماما، بينما تكون في حالة الإزدواج الوظيفي عندما تفرض ضريبتين لهما نفس الموضوع باسم مكلف واحد مع أنها ضريبة واحدة هي التي تعتبر قانونية[1].

3 ـ إذا تعلق الأمر باقتطاع من المصدر للضريبة محل النزاع

في هذه الحالة فإن الشكوى تقبل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تم فيها الإقتطاع، أي نقطة إنطلاق الأجل هو تاريخ الإقتطاع، أما في الحالة التي دفعت فيها الضريبة محل التزاع كما هو الحال بالنسبة للقضية السابقة لو لم يسبق ذلك تبليغا للضريبة الواجبة التسديد، فإن الشكوى تقبل إلى غياة 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة الدفع، أي إلى غاية 31 ديسمبر 1983.

---

(1) - Instruction Sur Les Procédures Contentieuses, M.F , DGI, 1995, P 4.

ثالثا : الآجال الخاصة

دفع الضريبة برسمها في الحالات الأخرى، كالحالات الخاصة المتعلقة بالرسم العقاري، كالمنازعات التي ظهرت في واقعة تمنح الحق في تخفيض الضريبة، كتهديم عقار مبني، كان خاضعا للضريبة على الأملاك العقارية، شغور مترل أو محل مؤجر، توقف مصنع عن النشاط[1].

تعد كذلك مقدمة في آجالها المحددة كل شكاية وجهت أصلا سواء إلى المسؤولين المباشرين للمدير الولائي (كالمدير الجهوي، المدير العام) أو إلى الأعوان المختصين الموضوعين تحت مسؤولية المدير الولائي، كنائب المدير، رئيس المفتشية أو قابض الضرائب[2]. على أن يحول هذا التظلم إلى صاحب الإختصاص المحلي وهو المدير الولائي للضرائب

ففي هذه الحالة تعتبر خاصى متعلقة بالرسم العقاري، حيث يستفيد المكلف بالضريبة من التخفيض من الرسم العقاري، ويقدم بذلك شكوى يبدأ أجلها إبتداء من تاريخ وقوع الحادثة التي تبرر تقديم الشكوى والتي حددها المادة 142 من قانون المالية لسنة 2002[3].

ـــ كذلك فقدان الإستعمال الكلي أو الجزئي نتيجة حادثة غير عادية[4].

ـــ هدم كل أو جزء من العقار المبني ولو طوعا[5].

وكذلك تنص المادة 143 من قانون المالية لسنة 2002 والتي تنص على منح التخفيض الكلي أو الجزئي من الرسم العقاري، في حالة إتلاف عقار أو جزء منه غير مبني إبتداء من تاريخ وقوع الاتلاف نتيجة حادثة غير عادية .

ففي كل هذه الحالات ينتهي الأجل إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي سنة وقوع الحادثة أو وقوع حادثة غير عادية إبتداء من اليوم الأول للشهر لحدوق الإتلاف[6].

---

(1) ـــ **د. حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية ... ، المرجع السابق ، ص39.

(2) ـــ موسوعة دالوز، المجمع الخامس، سنة 1973، ص 38.

(3) ـــ المادة 142 (102 من قانون الإجراءات الجبائية) : " في حالة تغيير تخصيص العقار بقرار من السلطة الإدارية، لأسباب مرتبطة بأمن الأشخاص والأموال وبتطبيق قواعد التعمير ".

(4) ـــ الفقرة الثانية من المادة 142 من قانون المالية لسنة 2002.

(5) ـــ الفقرة الثالثة من المادة 142 من قانون لامالية لسنة 2002.

(6) ـــ جعل المشرع الفرنسي مدة الشكاية أطول، حيث ينتهي أجلها يوم 31 ديسمبر من السنة الثانية التي إنطلق فيها الأجل قبل صدور قانون رقم 1316/63 المتعلق بتوحيد الإجراءات والآجال في مادة الضرائب.

إن الآجال تحسب بغض النظر عن عدد الأيام أو الشهور التي تشكل الآجـال أي إيـداع الشكاية إلى غاية 31 ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي إنطلق فيها الأجل وعلـى المكلـف أن يثبت أنه أودع شكايته في الأجل القانوني بكل الوسائل .

وحسب المادة 111 من قانون المالية لسنة 2002 فإن توجيه الشكاية إلى المـدير الـولائي للضرائب والتي عدلت المادة 330 من قانون الضرائب المبااشرة التي كانت من خلالها توجه الشكاية إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية، ويسلم لهم وصل بذلك حتى ولو تم ذلك في آخر يوم في الميعاد، غير أن ذلك لايمنع من إتباع توجيه التظلم بالبريد المسجل مع الإشعار بالوصول[1] وهذا ما هو مطبق فعلا في المجال العملي.

لكن الإشكال الذي يمكن أن يطرح في هذه الحالة هو عدم وصول الـشكاية إلى مديريـة الضرائب إلا بعد إنقضاء ميعاد الطعن، لقد كان إتجاه بعض الفقه إلى أن العبرة تكـون بوصـول التظلم الإداري لابتاريخ إيداعه لدى البريد[2].

أما المشرع الجزائري فلم يحدد بدقة طريقة حساب المواعيد وخاصة من حيث إنتهائها[3]. أما القاضي الجزائري فقد قرر قبول الشكاية إلى غاية 31 مارس[4] أما فيما يخص تمديد الأجـل بسبب مصادفة آخر يوم منه يوم عطلة إلى أول يوم عمل يليه، وهذه القاعـدة مطبقـة في مجـال المنازعات الإدارية بصفة عامة، فقد قرر مجلس الدولة الفرنسي بتـاريخ 1996/3/13 أن محكمـة الإستئناف الإدارية لاتكون خاطئة في تطبيق القانون بحكمها، أن الشكاية التي وصلت إلى مصالح الضرائب يوم الإثنين 1984/01/02 هي شكاية متأخرة إذا كان تاريخ نهاية الأجل هو 31 ديسمبر، أي يوم السبت[5].

وكان قبل ذلك قد أصدر قرارا بتاريخ 12 جوان 1967 حكم فيه أنه إذا كـان يـوم 31 ديسمبر هو يوم أحد فهذا الظرف لايمدد أجل الشكاية، وذهب في المقابل أن المكلف له أن يقـدم

---

(1) ــ **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، المرجع السابق ، ص 300.

(2) ــ **سليمان محمد الطماوي** : القضاء الإداري ، الكتاب الأول ، قضاء الإلغاء ، دار الفكر العربي، القاهـــرة، 1976، ص 607 – 608.

(3) ــ **ساعد حداد** : ميعاد وإجراءات رفع دعوى الإلغاء، مذكرة ماجستير في القانون الإداري، معهد الحقوق، جامعة قسنطينة، 1983، ص 63 – 64 .

(4) ــ شهر مارس يقابل شهر ديسمبر بعد التعديل بموجب قانون المالية لسنة 1991.

(5) - PONHARD, CHABON et DEMERSAY, Des Decisions du Conseil , D'etat, Collection Le Bon édition Sirey, Paris 1996, P 826.

شكايته إلى غاية منتصف الليل من ذلك اليوم، أي من اليوم الذي ينتهي فيه الأجل في صـــندوق البريد مصلحة الضرائب، لكن عليه إثبات ذلك وهذا جد صعب[1].

كذلك يعتبر أجل الشكاية من النظام العام، أي عدم قبول الشكاية لفوات أجلها يمكن أن يثيره القاضي من تلقاء نفسه في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، وذلك وفقا للمـــادة 461 مـــن قانون الإجراءات المدنية[2].

كما يمكن للإدارة أن تثيره في أي وقت حتى ولو فصل مدير الضرائب في موضوع الشكاية ورفضها مضمونا[3].

إذا رجعنا إلى نص المادة 112 من قانون المالية لسنة 2002 نجد أنه بفوات الأوان يسقط حق المكلف في تقديم الشكوى، وإذا كانت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا قد قضت بأن إيداع شكاية بعد تاريخ 31 مارس من السنة التي تلي السنة التي أحيل فيها جـــدول للتحـــصيل أو حـــصول الأحداث الموجبة لهذه الشكاية يجعلها غير مقبولة من دون التصريح بأن عدم القبول هذا يعتبر من النظام العام أم لا[4]. لكن مجلس الدولة الجزائري قد إعتبره من النظام العام[5] حيث ينطبق على إجراء التظلم ككل دون تخصيص لشرط الأجل.

الفقرة الأولى: الشروط المتعلقة بشكل وموضوع الشكاية

لقد أوجب المشرع الجزائري أن تقدم الشكاية في شكل معين وأن تحتوي علـــى بيانـــات ومعلومات لكي تتمكن الإدارة من الإطلاع عليها ودراستها، وقد نصت المادة 113 مـــن قـــانون المالية لسنة 2002، والتي تقابلها المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية[6].

وبالتالي يمكن تقسيمها إلى شروط متعلقة بالشكل أو المظهر وشروط متعلقة بالموضوع أو المضمون وهي كالتالي :

---

(1) ـــ **د. حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية ، المرجع السابق، ص40.

(2) ـــ المادة 461 من قانون الإجراءات المدنية تنص " فيما عدا حالة القوة القاهرة يترتب السقوط على مخالفة المواعيد المحددة قانونا بمباشرة حق من الحقوق بموجب نصوص هذا القانون ".

(3) - C.E. 4/31970, Req N° 72530, C. DAVID , O.FOUQUET , B. PLAGNET , PF. RACINE , Les Grandes Arrets de la Jurisprudence Fiscale, 3eme edition, Dalloz, Paris, 2000, P 868.

(4) ـــ الغرفة الإدارية للمحكمة العليا، ملف رقم 42780 قرار بتاريخ 1985/6/15 مجلة قضائية ، العدد4، 1989، ص 238.

(5) ـــ راجع قرار مجلس الدولة عدد خاص بالمنازعات الضريبية الغرفة الثانية، 2003، ص 104.

(6) ـــ نصت عليها المادة 332 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل أن تلغى.

1 ـــ لاتخضع لحقوق الطابع .

2 ـــ تقديم الشكوى منفردة بالنسبة لكل محل خاضع للضريبة .

3 ـــ تقديم شكوى فردية لمكلف واحد .

4 ـــ أن تتضمن الشكوى البيانات تحت طائلة عدم القبول وهي :

- ذكر الضريبة المعترض عليها.
- بيان رقم المادة من الجدول التي سجلت تحته الضريبة إذا تعذر الإستظهار بالإنـــذار أو بأي وثيقة تثبت الإقتطاع أو الدفع .
- عرض مختصر لوسائل واستنتاجات الطرف.
- توقيع صاحبها باليد.

وتتضمن المادة 115 فقرة أخيرة : أن الشاكي المقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر.

أولا : الشروط المتعلقة بـالشكل

حيث وضحت المادة المذكورة أعلاه القواعد الشكلية المتعلقة بالشكاية في ميدان الضرائب المباشرة وحددت شروط قبولها حسب عناصر معينة هي :

1 ـــ وجب أن تكون الشكاية على شكل رسالة عادية مكتوبة على ورق عـــادي غـــير مدموغ، وغير خاضعة لحقوق الطابع.

فالمادة 113 من قانون المالية لسنة 2002 لاتنص على أن الشكاية يجب أن تكون مكتوبـــة، فالتحديد لافائدة منه بما أن الإلتزام ينتج تلقائيا عن الشرط الخاص بعدم الخضوع لشرط الطـــابع والإلتزام بالتوقيع بخط اليد.

فالمنازعة الشفهية لايمكن أن تحل محل الشكاية المكتوبة، ومعناه أن الزيارات التي يقوم بهـــا الشاكي لوحدها غير كافية، وإنما يجب أن تكون مرفقة بتظلم مكتوب[1].

2 ـــ أن تكون الشكاوي فردية كأصل عام، غير أنه واستثناءا يجوز للمكلفين الذين تفرض عليهم الضرائب جماعيا أن يقدموا تظلمات جماعية[2]، كما هو الحال في شـــركات الأشـــخاص كشركة التضامن.

---

(1) - C.E. 11/05/1994, Req N° 98/309, **JEAN PIERRE LOOTEN**, Guide de Procédure Fiscale, Obligations , Droit et Recours édition Liaisons, Paris, 1977, P 152.

(2) ـــ **رشيد خلوفي** : قانون المنازعات الإدارية...، المرجع السابق، ص 85.

والحكمة من هذا الشرط أن تكون الشكوى فردية هي حفظ قاعدة السر في مجال الضريبة على الدخل خصوصا[1].

3 ــ أن تكون الشكوى منفردة عن كل قضية، والمقصود هنا أن تتعلق الشكاية بـــضريبة مفروضة عن كل بلدية على حدى، فالشكاية المتعلقة بضرائب مفروضة في عدة بلديات ليـــست مقبولة إلا بالنسبة للبلدية المسماة الأولى أو المذكورة أولا وهذا لتسهيل دراسة الشكايات[2].

4 ــ التوقيع والإمضاء، فالشكوى يجب أن تكون موقعة من المكلف شخصيا، غـــير أنـــه يمكن أن تكون ممضية من الغير، كالوكيل، شريطة تقديم وكالة رسمية للمصالح المعنية قبل تقـــديم الشكاية[3].

ويعفى من هذا الإجراء : الزوجة التي تعيش مع زوجها تحت سقف واحـــد، ولاتمـــارس التجارة مستقلة عن تجارة زوجها، محامي المكلف إذا كان مسجلا لدى المصالح الجبائية المعنية بهذه الصفة، بالنسبة للشركات الأشخاص المؤهلين لتمثيل الشركة أمام القضاء.

وحسب الإجتهاد القضائي في فرنسا فإن شكلية التوقيع هي كتابة إسم المكلـــف العـــائلي على الشكاية بطريقة تظهر بأنه هو محرر الشكاية[4]، لكن لم يسجل في تاريخ هذا الإجتهاد أيـــة حالة رفضت فيها شكاية بسبب عدم إحتواء التوقيع على أحرف الإسم العائلي للمكلف، ويقـــع على الإدارة عبء إثبات أن التوقيع ليس للمكلف، إذا ما كان هناك إختلاف بعـــض الـــشئ في توقيعه[5].

ويجب على المتظلم أن يرفق شكايته، وهذا تحت طائلة عدم القبـــول بعـــض المعلومـــات الأساسية، نذكر منها نوع الضريبة، رقم المادة من الجدول بالإضافة إلى إســـم ولقـــب وعنـــوان المتظلم[6]. بحيث يمكن إرفاق مع الشكوى سند التحصيل أو الإشعار بالمتابعة، إلى غير ذلك مـــن الوثائق التي يمكن أن تبين بدقة الضريبة محل التراع.

---

(1) - **JEAN LAMARAQUE** , Op Cit , P 20.

(2) ــ **خرشي الهام** : مذكرة ماجستير ، المرجع السابق، ص 26.

(3) ــ **د. حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية... المرجع السابق، ص34.

(4) - C.E 22/02/1958 , Req N° 41674, **JEAN LAMARAQUE** , Op Cit , P 21.

(5) - C.E 13/07/1965 , Req N° 57193, I bid, P 21.

(6) - **MARCEL WALINE** , Traite elémentaire de Science et de Legislation Financiere, Librairie Géneral de Droit et Juris prédence , Paris, 1952 , P 372.

ثانيا: الشروط المتعلقة بالموضوع

لقد حددت المادة 110 من قانون المالية لسنة 2002 والمقابلة للمادة 70 من قانون الإجراءات الجبائية[1] مضمون طلبات الشكاية التراعية في مجال نزاع الوعاء، والتي تكون إما لغرض:

ـــ طلب تصحيح الخطأ المادي البسيط، في هذه الحالة يمكن أن تكون الشكوى في شكل عرض موجز للأسباب التي يتجلى من خلالها الخطأ، مع طلب تصحيح هذا الخطأ[2].

ـــ طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها أو تصحيح الخطأ المرتكب في مكان فرض الضريبة، حيث من المقرر قانونا أنه للمكلف بالضريبة محل إقامة وحيد، فإن الضريبة تؤسس في مكان محل الإقامة، ومنه فإن القضاء بما يخالف هذا المبدأ يعد مخالفة للقانون، وهذا حسب قرار الغرفة الإدارية للمحكمة العليا في قضية تحت رقم 62575 بتاريخ 1991/01/27 في قضية (ز. م) ضد نائب مدير الضرائب لولاية الأغواط، ونائب مدير الضرائب لولاية غرداية[3].

ـــ طلب تصحيح الأخطاء المرتكبة عند الإقتطاع من المصدر أو عند تسديد الضريبة تلقائيا، مثل الدفع الجزافي على الرواتب والأجور.

ـــ طلب الإعفاء أو التخفيض من الضريبة المفروضة عليه أو مختلف الغرامات والعقوبات من دون طلب إرخاء الضريبة المسددة خطأ، وذلك بتقرير مجلس على أساس مفهوم المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي ألغتها المادة 110 من قانون المالية 2002[4]. أو الغاء الضريبة المفروضة لعيب في الإجراء ، ومثل ذلك قيام إدارة الضرائب بفرض الضريبة تلقائيا.

ـــ حالة إعادة النظر في مقدار تقييم الضريبة :

هنا يمكن أن نفرق بين حالتين :

1 ـــ إذا كانت الضريبة قد ضبطت وفقا لإجراءات التسعيرة الإدارية أو التقدير الإداري، ورفض إقتراح الإدارة من المكلف.

---

(1) ـــ والتي حلت محل المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

(2) ـــ **د. حسين فرجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية... ، المرجع السابق، ص35.

(3) ـــ المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 4، لسنة 1992، ص 157.

(4) ـــ راجع قرار مجلس الدولة، الغرفة الثانية، ملف رقم 7440، بتاريخ 2003/03/18، مجلة مجلس الدولة، العدد 3، سنة 2003، ص 127.

ففي هذه الحالة فإن عبء إثبات الخطأ الواقع في التقدير يقع على الشاكي، وبالتالي لابد عليه من تقديم أدلته لإثبات وجود الخطأ في التقدير[1].

2 ـــ إذا كان التقدير قد أعد على ضوء وقائع مادية لها طابع الديمومة فإن المشتكي يحدد في طلبه الوضعية الحقيقية للأملاك التي إستعملت كقاعدة لتقدير الضريبة[2].

لغرض إثبات خطأ الإدارة، وعلى العموم فإن المشتكي عليه أن يبحث عن الجهة التي يقع عليها عبء الإثبات في موضوع النزاع.

ونحاول إعطاء بعض الأمثلة التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة، والتي يقع فيها هذا العبء على الإدارة .

أ- بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف بالضريبة

ـــ إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناءا على معطيات واردة في تصريحه.

ـــ إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف، شريطة أن تكون هذه التصحيحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد أي إعتراض في الآجال المحددة قانونا.

ـــ إذا تم حساب الوعاء على أساس التقدير الجزافي وبطريقة عادية[3].

ـــ الحالة التي يعاد فيها تقدير الأرباح الخاضعة للضريبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق في الوضعية الجبائية للمكلف، ولا يكون ذلك إلا في الحالة التي ترفض فيها محاسبة المكلف لعدم توفرها على الشروط القانونية أو في الحالة التي يرفض فيها تقديم المعلومات المطلوبة منه، ففي هذه الحالة يكون للمكلف بالضريبة أجلا مدته أربعون يوما بدءا من تاريخ تبليغه وإعادة التقدير للرد على إقتراحات الإدارة في مجال إعادة تقدير مداخيله الخاضعة للضريبة[4].

---

(1) ـــ المادة 01/12 من قانون الإجراءات الجبائية .

(2) ـــ **د. حسين فرجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية...، المرجع السابق، ص35.

(3) ـــ المادة 42 من قانون المالية لسنة 2002، تقابلها المادة 02 من قانون الإجراءات الجبائية.

(4) ـــ المادة 05/61 من قانون المالية لسنة 2002 (المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية) والتي ألغت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة.

ـــ الحالة التي يكون فيها عدم قيام الإدارة باحترام المبدأ القانوني المنصوص عليه في المـــادة 06/60 من قانون المالية لسنة 2002[1]، وإعلام المكلف عن إشعاره بأن لـــه الحـــق في الإســـتعانة بمستشار من إختياره أثناء إجراء عملية الرقابة وهذا المبدأ أكدته المحكمة العليا في قرارها الـــصادر بتاريخ 1994/06/05، ملف رقم 104152، قضية وزير الإقتصاد ضد (ب. م) [2].

ـــ إذا دامت مدة التحقيق في الوضعية الجبائية الشاملة فترة تفوق السنة إعتبارا من تـــاريخ إستلام الإشعار بالتحقيق[3].

ـــ إذا كان من اللازم على المكلف تحديد مضمون طلبه (إعفاء أو تخفيض) فليس ملـــزم بتحديد دقيق لمبلغ التخفيض المطلوب، لكن إذا حدد المبلغ فإنه لن يستطيع رفعه في عريضة إفتتاح الدعوى، بل يمكنه فقط إظافة طلبات جديدة.

ب ـ بعض الحالات التـي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة

ـــ إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقـــديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف .

ـــ إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة مـــن المكلـــف في الآجال المحددة للرد على إقتراح الإدارة.

ـــ في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف، فإنه يجب على الإدارة أن تبرر موقفها، وذلك بأن تقدم للمكلف كـــل التفسيرات اللازمة[4].

الفقرة الثانية : العيوب الممكنة في الشكاية وإمكانية تصحيحها

إن العيوب الشكلية التي تعتري الشكاية يمكن أن تصحح قبل إنتهاء أجل الشكاية، ســـواء أمام المدير الولائي للضرائب أو أمام القضاء.

---

(1) ـــ المادة 06/60 من قانون المالية لسنة 2002 (المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية) والتي ألغت المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة.

(2) ـــ المجلة القضائية ، العدد3، سنة 1994، ص 199 .

(3) ـــ حسب المادة 04/61 من قانون المالية لسنة 2002 .

(4) ـــ راجع المادة 05/61 من قانون المالية لسنة 2002 .

وبالرجوع إلى نص المادة 113 من قانون المالية لسنة 2002 يتضح أن البيانات المشار إليها في الفقرة الرابعة هي التي تكون غير قابلة للتصحيح، ويترتب على مخالفتها عدم قبول الشكاية.

كذلك نصت الفقرة الثالثة من المادة 115 من قانون المالية لسنة 2002 على تحرير الوكالة على ورق مدموغ ومسجل قبل تنفيذ العمل المخول بموجبها. وكذلك الفقرة الأخيرة من نفس المادة التي تشترط إختيار موطن للمقيمين في الخارج(1).

فإذا كانت البيانات السابقة مقررة تحت طائلة عدم القبول، نجد المادة 04/123 من قانون المالية 2002 التي تقابلها المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية التي تجيز تدارك العيوب الشكلية التي تسببت في رفض الشكوى من طرف مدير الضرائب للولاية في العريضة المودعة لدى المحكمة الإدارية باستثناء إنعدام توقيع الشكوى الأصلية(2).

بالرجوع إلى صياغة هاته الفقرة فهو تحرير ركيك لايستعمل المصطلح القانوني الأصح والأنسب، ولذلك يتعين تصحيحها على النحو التالي :

ــ باستثناء عدم التوقيع على الشكوى الأصلية يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 113 أعلاه في العريضة الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما يكون قد تسببت في رفض الشكوى من قبل مدير الضرائب بالولاية(3).

وإذا ما قورن مضمون هذه الفقرة مع ما جاء في قانون الإجراءات الجبائية الفرنسي نجد أنه وفي حالة سهو المكلف بالضريبة توقيع الشكوى، يجب على الإدارة دعوته بموجب رسالة موصى عليها مصحوبة بالإشعار بالإستلام لتصحيحها خلال أجل 30 يوما، أما إذا أغفلت إدارة الضرائب القيام بهذا الإجراء، فإنه يحق للمكلف بالضريبة ويمكنه تدارك هذا العيب في الطلب المقدم إلى المحكمة الإدارية(4).

---

(1) ــ المادة 115 من قانون المالية لسنة 2002 ، " يجب على مشتك مقيم بالخارج أن يتخذ موطنا له في الجزائر ".

(2) ــ المادة 04/83 من قانون الإجراءات الجبائية " باستثناء عدم التوقيع على الدعوى الأولية، يمكن أن تغطي العيوب الشكلية المنصوص عليها في المادة 113 أعلاه في الدعوى الموجهة إلى المحكمة الإدارية وذلك عندما يكون قد تسببت في رفض الدعوى من قبل مدير الضرائب بالولاية.

(3) ــ **عبدالعزيز أمقران** : عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2003، ص 14.

(4) - **JEAN SCHMIDT** , Lamy Fiscal , Lamys ,1997. a / p 1379.

أنظر **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق.

كما نجد النشرات التي تصل إلى مديريات الضرائب من وزارة المالية والتي تشير إلى غيـــاب تلك البيانات . أي عدم ذكر الضريبة المتنازع فيها أو عدم ذكر بيان رقم المادة من الجدول الـــتي سجلت تحته الضريبة وكذلك عدم إرفاق الشكاية بالوثائق المطلوبة. يمكن تـــصحيحها وذلـــك بتوجيه إدارة الضرائب رسالة مصمونة مع الإشعار بالإستلام للمكلفين تدعوهم فيهـــا لتـــصحيح شكايتهم في أجل شهر، وإذا لم يلتزم المكلف في الأجل الممنوح له لتصحيح شكايته يمكن للمدير أن ينطق بعدم قبول الشكاية[1] والذي أقره المشرع والقاضي الفرنسي[2].

وكان من الممكن للمشرع الجزائري إتباع نفس المنهج ضمن نص المادة 113 ليضمن بذلك علم المكلف بالضريبة بهذه الفرصسة للتصحيح، لأن إقتصار النص عليها في النـــشرات المـــصلحية يمكن إهدار حقه بإغفال الإدارة لتلك الإجراءات وعدم علم المكلف بها[3].

كذلك نصت المادة 02/73 من قانون الإجراءات الجبائية أنها لاتشترط تحرير الشكوى على ورق مدموغ، وكانت الشكوى في فرنسا ومنذ قانون 1832/04/21 تحرر علـــى ورق مـــدموغ، وغاية المشرع الفرنسي من إحداث هذا الشرط هو التقليص قدر الإمكان مـــن الطلبـــات غـــير المؤسسة للمكلفين بالضريبة على أساس أن مصاريف الورق المدموغ المدفوعـــة مـــن المكلفـــين بالضريبة غير قابلة للإسترجاع و لم يلغ هذا الشرط إلا في سنة 1932[4] . إن تقـــديم الـــشكوى الضريبية إجراء وجوبي ومن النظام العام.

أما بالنسبة للشكليات الأخرى، فلا ينجر عدم قبول الشكاية وبالتالي يجـــوز تـــصحيحها وهي:

ـــ تقديم الشكاية جماعية، ففي الحالة التي تفرض فيها الضريبة جماعيـــا أو حالـــة شـــركة الأشخاص، فإنه تقبل الشكاية بالنسبة لأي إسم مذكور أو موقع على الشكاية وبالتالي على الباقي تقديم شكايات منفردة عن كل واحد منهم[5]، نفس الشئ بالنسبة لتقـــديم شـــكاية بخـــصوص ضرائب مفروضة في عدة بلديات، أي تعتبر مقبولة بالنسبة للضريبة المفروضة في البلدية المـــسماة الأولى.

---

(1) - Les Contentieux de L'assiette de L'impot, Op Cit , P 18.

(2) ـــ حسب المادة 197 فقرة 3 من القسم التنظيمي من كتاب الإجراءات الجبائية لسنة 2001.

(3) ـــ **خرشي الهام** : مذكرة ماجستير ، المرجع السابق ، ص 34 .

(4) - **GILLE NOEL** , Op Cit , P 384 et 385

(5) - Instruction Sur Les Procedurs Contentieuses, Op Cit , P 5.

ولقد طبق مجلس الدولة الفرنسي المبدأ، أي قبول الشكاية بالنسبة لأول مشتك وأول ضريبة مذكورة في الشكاية في قرار له بتاريخ 1970/04/10[1].

المطلب الثاني
التحقيق في التظلم واتخاذ القرار

كما جاء في نصوص قانون الإجراءات الجبائية، فإن التظلمات المتعلقة بالضرائب والرسوم يجب أن توجه إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يشرف على مكان فرض الضريبة، وهذا حسب نص المادة 111 من هذا القانون[2].

فبعد تلقي التظلم وقبل إتخاذ أي قرار سواء بالقبول أو الرفض، يجب على الإدارة الجبائية أن تحقق في الموضوع، ويعتبر هذا الإجراء مهم جدا في مجال الضرائب، والذي يسمح من خلاله التأكد من صحة طلبات المتظلم واتخاذ القرار المناسب والفاصل.

فما هي سلطات مدير الضرائب في الأمر بالتحقيق ؟ ومن هي الجهة التي توكل لها هذه المهمة ؟ وما هي سلطات والتزاماته عند الفصل في التظلمات ؟.

للإجابة على هذه التساؤلات سنتعرض في هذا المطلب من خلال الفرعين : الأول يتضمن التحقيق في التظلم ، والفرع الثاني يتضمن قرار المدير الولائي للضرائب.

الفرع الأول
التحقيق في التظلم

على خلاف التظلمات الإدارية في مجال المنازعات الإدارية بصفة عامة، تمر الشكاية في نزاع الوعاء بإجراءات ومراحل خاصة أثناء التحقيق، فتختلف من حيث الجهة المختصة بالتحقيق، والتي تناولتها مختلف النصوص القانونية الموجودة في قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية وفسرتها أكثر مجموع التعليمات والنشرات التي ترد إلى مديريات الضرائب على مستوى الولايات

---

(1) - **JEAN PIERRE** , Looten, Op Cit, P 158 – 159.

(2) ــ هذه المادة ألغت المادة 300 من قانون الضرائب المباشرة والتي كانت فيها توجه الشكاية إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية.

والصادرة عن المديرية العامة للضرائب بوزارة المالية[1]. وهذا ما سنوضحه من خلال الفقرتين التاليتين :

تتعلق الأولى بمدى إلزامية إجراء التحقيق ومدته والجهة المختصة به، والثانية إلى كيفيات التحقيق.

الفقرة الأولى : مدى الزامية إجراء التحقيق ، مدته والجهة المختصة

عندما تتلقى مديرية الضرائب الشكاية في مجال نزاع الوعاء، يقوم العون المكلف بتسجيلها، وتحال التحقيق فيها من قبل مصالح الضرائب المختصة، حيث قبل ذلك يقوم مدير الضرائب بفحصها من الناحية الشكلية ليتأكد من ورودها في الأجل القانوني.

أولا : مدى إلزامية إجراء التحقيق

بعد فحص الشكاية من طرف المدير الولائي للضرائب من الناحية الشكلية يكون له أربعة سبل :

ــ إما أن يصدر قراره مباشرة برفض الشكاية، التي لايمكن تصحيحها، طبقا لنص المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002[2].

ــ أثر إكتشاف العون المحقق قبل البدء في التحقيق العيب الذي يشوب الشكاية، يقوم بإعلام مدير الضرائب بذلك ليطلب من المشتكي إصلاحه إذا كان قابلا للتصحيح، أو يقوم بإصدار قراره بالرفض في حالة العكس .

ــ كما يمكنه إحالة النزاع مباشرة على الجهة القضائية المختصة، حسب نص المادة 1/119[3]من نفس القانون .

ــ كما يمكنه إصدار قراره مباشرة في موضوع الشكاية، إذا كان طلب الشاكي واضحا لايحتاج إلى تحقيق، كما في حالة تعلق الشكاية بإصلاح خطأ مادي أو حسابي بسيط.

---

(1) ــ مختلف التعليمات والنشرات المصلحية جاءت خالية من أي أحكام بخصوص التحقيق وكيفياته والجهات المختصة بالنسبة للطعون في مجال نزاع التحصيل، وهذا ما سنتطرق إليه في المبحث الثاني.

(2) ــ المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002 " ويجوز البت فورا في الشكاية التي يشوبها إسقاط يجعلها غير جديرة بالقبول نهائيا ".

(3) ــ المادة 02/119 " ... يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي بهذا الاجراء".

ثانيا : مدة التحقيق والجهة المختصة

عند قبول الشكاية شكلا وإحالتها للتحقيق فيها من طرف مدير الضرائب، فإن هذه المهمة توكل لأعوان مصالح الضرائب، الذين فرضت الضريبة على مستواهم، وحددها المـــادة 116 مـــن قانون المالية لسنة 2002[1].

والسبب في تحديد الإختصاص لمفتش الضرائب للنظر في الشكاوي لعلمه بالـــضريبة الـــتي فرضها سواء بتقدير وعائها أو كيفية حسابها، ومفتش الضرائب هو العون الموجود على مـــستوى مفتشية الضرائب التي فرضت فيها الضريبة، والتي يرأسها رئيس المفتشية، هذا الأخير يعتبر مسؤولا عن كيفية إدارة التحقيق وعليه إحترام الآجال المقدرة بشهرين الممنوحة له لدراسة الشكاية وإعطاء رأيه فيها[2].

ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الشكاوي من حيث الموضوع وبالتالي من حيث الجهـــة المختصة والمكلفة قانونا بدراستها والبث فيها[3].

1 ـ إختصاص مدير الضرائب للولاية للبت في الشكوى

يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي المتعلقة بالأعمال التي لايتجاوز مبلغها الإجمـــالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار، نصت عليها المادة 2/117 من قانون المالية لـــسنة 2002، والمادة 2/334 من قانون الضرائب المباشرة سابقا.

وفي أجل لايتعدى أربعة أشهر التي تلي تاريخ تقديمها[4]، وهذا حسب المادة 116 الفقـــرة 02 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 1/334 من قانون الضرائب المباشرة سابقا[5].

2 ـ إختصاص الإدارة المركزية للبت في الشكوى ذات الصلة بالتدقيق

---

(1) ـــ المادة 116 " ... يتم النظر في الشكاوي من قبل مفتش الضرائب ... " والتي ألغت المادة 333 من قانون الضرائب المباشرة..

(2) ـــ حسب المنشور رقم 78 الصادر بتاريخ 1994/03/26 المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب ، راجع :

- Instruction Sur Les Procedurs Contentieuses, Op Cit , P 18.

(3) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص 2003 ، المرجع السابق، ص 8 ، 9.

(4) ـــ المشرع الفرنسي منح مدة ستة أشهر للنظر في شكاوي المكلفين، فهي أطول مدة بالنظر إلى المدة التي منحها المشرع الجزائري، وذلك يعود إلى الصعوبات التي يتلقاها أعوان الإدارة الجبائية وكذلك إلى تعدد وتشعب النصوص القانونية.

(5) ـــ المادة 2/116 : " يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي، في أجل أربعة أشهر، إعتبارا من تاريخ تقديمها ".

أحدثت المادة 16 من قانون المالية لسنة 2000[1]. مقتضيات جديدة بحيث أصبحت تشكل الفقرة الأولى من المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة المادة 1/117 من قانون المالية لسنة 2002 والتي تنص على ما يلي : " تبت الإدارة المركزيـــة في الـــشكاوى موضـــوع الـــتراع والمتعلقـــة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالرقابة الجبائية على المستوى الوطني ".

وطبقا لهذه المقتضيات فإن القرارات المتعلقة بالشكاوى التراعية المقدمة على إثر التدقيقات التي يقوم بها الهيكل المكلف بالرقابة الضريبية على المـــستوى الـــوطني، أي مـــصلحة الأبحـــاث والتدقيقات تتخذ بناء على الرأي الصادر عن الإدارة المركزية.

إذن يدل النص الجديد على أن القضايا المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة الوطنية المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الوطني مهما كان المبلغ المتنازع فيه، يتم التحقيق فيها بتدخل الإدارة المركزية مع بقائه على المستوى المحلي.

وحسب التعليمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب في شهر أفريل من ســـنة 2000[2]، فإن جميع القضايا التراعية ذات الصلة بالتدقيقات المنجزة من طرف مصلحة البحث والتدقيق تخضع لإختصاص الإدارة المركزية مهما كانت المبالغ المنازع فيها وطريقة التسوية المتمسك بها من طرف الأعوان المدققين أثناء عملية التدقيق، مثل رفض المحاسبة الفرض التلقائي ... إلخ. وأجل البـــت في الشكاوى هو ستة أشهر كاملة[3].

ويتم التحقيق في الشكوى على مستويين :

ـــ المستوى المحلي : أربعة أشهر .

ـــ المستوى المركزي : شهرين .

وترسل الشكوى وجوبا إلى مدير الضرائب للولاية المختصة إقليميا في إطار الآجال المقررة قانونا.

---

(1) ـــ صدور قانون المالية لسنة 2000 بالقانون رقم 11/99 المؤرخ في 1999/12/23، الجريدة الرسمية رقم 92.

(2) ـــ تعليمة رقم 191/و .م/م.ع.ض/2000 بتاريخ 2000/4/24 تتعلق بالشكاوي التراعية، صلاحيات الإدارة المركزية.

(3) ـــ لم تلغ هذه المادة بموجب قانون المالية لسنة 2002 بل إحتوقما المادة 1/117 وبتحديد مدة 6 أشهر، لأن المادة 16 من قانون المالية لسنة 2000 لم تنص عليها.

وبعد التحقيق في الشكوى محليا يحيل مدير الضرائب للولاية الملف مصحوبا وجوبا بموقفة من القضية، إلى الإدارة المركزية ممثلة في مديرية المنازعات التي تحيل الملف بدورها إلى مـديريات الأبحاث والتدقيقات التي ترجعه إلى مديرية المنازعات مصحوبا برأيها.

وتتولى مديرية المنازعات دراسة الملف على ضوء مختلف الآراء الصادرة حولـه، وتـصدر بدورها رأيا ملزما لإدارة الضرائب للولاية المختصة إقليميا عند إتخاذها القرار الواجـب تبليغـه المكلف بالضريبة.

ويتم التبليغ بواسطة رسالة موصي عليها مصحوبة بالإشعار بالإستلام، ويجب أن تتـضمن رسالة التبليغ الأسباب الكاملة للرفض الجزئي أو الكامل للشكوى، كما يـتعين علـى مديريـة الضرائب للولاية وبمجرد تبليغ المكلف بالضريبة، إرسال نسختين من القرار المذكور إلى مديريات المنازعات ومديرية الأبحاث والتدقيقات.

3 ـ إختصاص الإدارة المركزيـة بالبـث في الشكاوي المنـصبة علـى مبـالغ تفـوق عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج

لقد تم إسناد هذا الإختصاص بموجب المادتين 16، 46[1] من قانون المالية لسنة 2000 اللتين أكملتا المادة 2/334 من قانون الضرائب المباشرة، والمادة 108 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، حيث صار لزاما على مدير الضرائب للولاية أخذ الرأي المطابق للإدارة المركزية بخصوص جميـع الشكاوي التي تنصب على القضايا التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامـات (10.000.000 دج) .

إن مدير الضرائب للولاية لايفصل قانونا في الشكاوي المذكورة المتعلقة بالضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة، إلا إذا أخذ مسبقا رأي الإدارة المركزية والتزم به، إن الشكاوي التي تختص الإدارة المركزية بالفصل فيها في هذا المجال هي الشكاوي المنازعة في :

ــ الضرائب والتسويات الصادرة عن المصالح الضريبية والـتي يفـوق مبلغهـا الإجمـالي 10.000.000 دج من الحقوق والغرامات بعنوان الضرائب المباشرة.

---

(1) ــ المادة 46 من قانون المالية لسنة 2000 " تعديل المالدة 108 من قانون الرسم على رقم الأعمال وتحرر بما يلي : " غير أنه، إذا تعلق موضوع الإحتجاج بمبلغ إجمالي للحقوق والعقوبات يفوق عشرة ملايين دينار، يتعين على مدير الضرائب للولاية طلب إشعار مطابق من الإدارة المركزية، وفي هذه الحالة تمدد المدة المذكورة أعلاه بشهرين، والمدة المذكورة أعلاه هي 4 أشهر ".

ـــ التصحيحات الضريبية التي تقوم بها المديريات الفرعية للرقابة الضريبية في مجال الضرائب المباشرة ويفوق مبلغها 10.000.000 دج.

ويتم البت في الشكاوي في أجل ستة (6) أشهر كذلك على مستويين[1]:

المستوى المحلي : ثلاثة أشهر .

المستوى المركزي : ثلاثة أشهر .

فمدير الضرائب للولاية يحيل الملف مشفوعا برأيه إلى الإدارة المركزية، مديرية المنازعات التي تصدر رأيا ملزما لمدير الضرائب بالولاية عند إتخاذه القرارا الواجب تبليغه للمكلف بالضريبة.

ويتم التبليغ بواسطة رسالة موصي عليها مصحوبة بالإشعار بالإستلام، أما في حالة القبول الكلي للشكوى فإن التبليغ يكون برسالة عادية.

ويجب أن تتضمن رسالة التبليغ الأسباب الكاملة للرفض الجزئي أو الكلي للشكوى، كما أنه يتعين على مدير الضرائب للولاية إرسال نسخة من القرار المذكور إلى مديري المنازعات.

الفقرة الثانية: كيفيات التحقيق

يتم التحقيق بعدة طرق، إما أن يكون عن طريق الإطلاع أو إستدعاء المكلف أو تقوم الجهة المحققة باستشارة بعض السلطات أو الهيئات خارج إدارة الضرائب.

ـــ التحقيق عن طريق الإطلاع، حيث نصت عليها قانون الضرائب المباشرة ومن بعده قانون الإجراءات الجبائية، حيث أعطي حق الإطلاع على الوثائق التي تمتلكها المؤسسات العامة أو الخاصة والتي لها علاقة بالمشتكي[2].

كما يمكن التحقيق في عين المكان، حيث يمكن للمفتش المحقق الذهاب إلى مقر المشتكي ويطلب منه كل الوثائق التي يراها مناسبة وضرورية للتحقيق.

ـــ يمكن للمتفش إستدعاء المكلف للحصول منه على كل التوضيحات المتعلقة بطلباته في الشكاية .

(1) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة ، المرجع السابق ، ص 11.

(2) ـــ المادة 85 من قانون المالية لسنة 2002 " يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها ... ".

المادة 86 من نفس القانون " لايمكن بأي حال من الأحوال، إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاصة وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة والولايات والبلديات ... ".

ــ يمكن أن تلجأ الجهة المختصة والمحققة لأخذ رأي بعض السلطات والهيئات أو المصالح الخارجية عن إدارة الضرائب، وذلك بإرسال ملخص عن الشكاية إلى رئيس المجلس البلدي لإبداء رأيه، في مدة لاتتجاوز الخمسة عشر (15) يوما، وهذا حسب المادة 1/116 من قانون المالية لسنة 2002[1].

في بعض الحالات قد تكون فيها الحاجة عند التحقيق إلى مساعدة تقنية خاصة[2]. ويمكن أن تستدعي إدارة الضرائب مستشارين تقنيين أعوان الدولة أو مؤسسات عمومية.

الفرع الثاني
الفصل في التظلم

بعد صدور قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، أصبحت الشكايات توجه مباشرة إلى المدير الولائي للضرائب والذي يفصل فيها بدوره.

إذن فما هي صلاحياته ؟.

للإجابة على هذا التساؤل نقسم هذا الفرع إلى فقرتين، نتناول في الأولى إمتيازات والتزامات السلطة المختصة، وفي الثانية إلى إقرار المدير الولائي للضرائب.

الفقرة الأولى : السلطة المختصة بالفصل في التظلم، إمتيازاتها والتزاماتها

تنص المادة 116 فقرة 2 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : " يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي في أجل أربعة أشهر إعتبارا من تاريخ تقديمها " .

إذن بعد إنتهاء الجهات المختصة بالتحقيق في التظلمات، يحال التقرير إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا[3]. ليصدر قراره النهائي في مجال نزاع الوعاء.

(1) ــ المادة 1/116 تنص " يرفع ملخص الشكوى إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء الرأي، وفي حالة ما إذا لم يصله هذا الرأي في أجل خمسة عشر (15) يوما ، يقوم المفتش بتحرير إقتراحاته ".

(2) ــ المادة 188 من قانون الضرائب المباشرة " يمكن إستدعاء مهندسوا المناجم في مكان أعوان الضرائب المباشرة أو سويا إلى التحقيق في تصريحات المكلفين بالضريبة الذين يمارسون نشاطا منجميا والمؤسسات التي تستغل المحاجر ".

(3) ــ لم يحدد قانون الضرائب المباشرة طبيعة الإختصاص لهذه الجهة ، هل هي جهة رئاسية أم ولائية .

لكن بعد التعديل الذي صدر بموجب قانون المالية لسنة 2000 وخاصة المادة 16 منه، فقـد إنتقلت سلطة البت في الشكايات التراعية في مادة الضرائب المباشرة، والمتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية على المستوى الـوطني إلى إختـصاص الإدارة المركزيـة، وبالتالي مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا مجرد وسيط بينها وبين المكلف.

لكن المشرع أعطى صلاحية التفويض إلى الأعوان حسب نص المادة 118 من قانون الماليـة لسنة 2002[1]. أي الأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي على الأقل ، وقدكانت المادة 334 مـن قانون الضرائب تنص على إمكانية التفويض للعون من رتبة مفتش فقط (المادة ملغاة).

ويلاحظ أن هذا التعديل، أعطى بعض الصرامة نوعا ما حينما رفع المشرع من رتبة العون الذي يمكنه أن يفوض من طرف مدير الضرائب من مفتش إلى منفتش رئيسي، كما رفع من قيمة المبلغ المطلوب تخفيضه كشرط لصحة التفويض من 50.000 دج إلى 100.000 دج[2]. ويستثنى من هذا التفويض في حالة النطق بالرفض أو القبول الجزئي[3].

أما سلطات المدير الولائي للضرائب وبصفته جهة إدارية يملك سلطات واسعة عند فصله في الشكايات، وهذا لتسهيل والإسراع في الفصل فيها، ولكن بالمقابل عليه التزامات يحددها القانون.

ــ عليه الإلتزام بالآجال المخصصة له، والتي حددها المشرع في نزاع الوعاء بأربعة أشـهر (المادة 2/116) من نفس القانون.

لكن هذا الأجل أصبح بموجب قانون المالية لسنة 2000 ستة أشهر في حالة الشكايات التي ترجع سلطة البت فيها للإدارة المركزية في حالة تعلق الأمر بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئـة المكلفة بالمراقبة على المستوى الوطني.

وتقسم هذه المدة إلى مستويين : المحلي بأربعة أشهر والمستوى المركزي بشهرين .

ــ وفي الحالة التي تتعلق بالشكاوي ذات الصلة بالأعمال التي يتجاوز مبلغا الإجمالي عشرة ملايين دينار (10.000.000 دج) فقد نصت المادة 2/117 من قانون المالية لسنة 2002 على أنـه

---

(1) ــ المادة 118 تنص " لمدير الضرائب بالولاية صلاحية تفويض كل سلطة قراره أو جزءا منها لقبول الشكاوى إلى الأعوان المعنيين الذين لهم رتبة كفتش رئيسي على الأقل ".

(2) ــ المادة 2/118 تنص " وتمارس صلاحية البت في الشكاوي عن طريق التفويض بالنسبة لتسوية القضايا المتعلقة بتخفيض ضريبي أقصاه مائة ألف دينار (100.000 دج عن كل حصة ".

(3) ــ المادة 01/119 تنص " ينفرد مدير الضرائب بالولاية باختصاص النطق بالرفض أو القبول الجزئي للشكاية ".

يتعين الأخذ برأي الإدارة المركزية (المدير العامة للضرائب) وفي هذه الحالة يمدد الأجل المـــذكور أعلاه بشهرين .

ونتساءل عن المقصود بعبارة الأجل المذكور أعلاه، هل يقصد بها الأجل المذكور في الفقرة الأولى من نفس المادة، وبالتالي يصبح الأجل هو ستة (6) أشهر زائد شهرين (2) ليصبح الأجل هو ثمانية (8) أشهر، أي يحسب هذا الأجل للبت في الشكوى في حالة ضـــرورة أخـــذ رأي الإدارة المركزية .

أم يقصد بها الآجال المذكورة في المادة 2/116 من نفس القانون والمحرر على النحو التالي : " يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي في أجل أربعة (4) أشهر، إعتبارا من تاريخ تقديمها". وبالتالي فإن أجل البت في الشكوى في هذه الحالة هو ستة (6) أشهر أي 04 + 02 = 06 .

إن الإجابة على التساؤل يكمن في ضرورة تدخل المشرع لإعادة تحديد الآجال بصورة أدق وأوضح، على أن يتجنب إستعمال العبارات العامة، مثل التمديد والآجال المذكورة أعلاه، على أن يعيد صياغة هاتين المادتين مقارنة بفحوى المادة الأم، وهي المـــادة 334 مـــن قـــانون الـــضرائب المباشرة[1].

الفقرة الثانية: قرار المدير الولائي للضرائب

إن المدير الولائي للضرائب بصفته سلطة إدارية، يملك السلطة التقديرية الكاملة إما بـــرفض الشكاية رفضا كليا أو تخفيض جزء أو كل الضريبة محل التراع .

فقبل إتخاذ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب يتعين عليه أن يطلب وفقا للإجراءات القانونية المعروفة من المفتش المختص إقليميا بتقديم إقتراح كتابي في موضوع التراع، يعرض هـــذا الإقتراح في بادئ الأمر على رئيس مكتب المنازعات لإبداء رأيه كتابيا على نفس الوثيقة التي يجب أن تقدم للمدير الولائي من طرف المدير الفرعي للمنازعات.

ــ حالة الرفض الكلي : يستوجب أن يكون الرفض مسببا ومعللا حتى يمكن للمشتكي من تقديم دفوعه، إذا أراد أن يعرض نزاعه على لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه أمام الغرفة الإدارية

---

(1) ــ **عبدالعزيز أمقران** : عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق ، ص 30 - 31.

بالمجلس القضائي، بحيث يجب أن تكون عبارات القرار واضحة ودقيقة لاتحتمل التأويـــل وهـــذا حسب المادة 4/334 من قانون الضرائب المباشرة[1].

ـــ حالة الرفض الجزئي أو الكلي : في حالى التخفيض الجزئي، أي قبول شكوى المكلف في جزء ورفضها في الجزء الآخر ، فإنه يجوز للمكلف االلجوء إلى العدالة بخصوص الشق المرفوض إن أراد ذلك.

أما إذا كان التخفيض كلي، أي إعفاء المكلف من الضريبة المفروضة عليه، إن لم يكن قـــد سددها ، فإذا تم التسديد فإنه يعوض المبلغ المسدد للمعني إذا تعلق الأمر بالضريبة على الـــدخل الإجمالي أو الضريبة على أرباح الشركات، أما ما عدا ذلك من الضريبة والرسوم فيتم بخـــصوصها إجراء المقاصة.

وفي كلتا الحالتين توجه نسخة من القرار الصادر عن المدير الولائي لقابض الضرائب كـــي يتخذ الإجراءات اللازمة لوقف المتابعة سواء كليا أو في الجزء المخفض.

هذا بالنسبة لتزاع الوعاء، أما بالنسبة لتزاع التحصيل فإن قرار المدير الولائي للـــضرائب أو رئيس المصلحة حسب الحالة يمكن أن يكون بقبول طلب المكلف.

فيما يخص تبليغ القرار من طرف المدير الولائي للضرائب فيكون إما إلى المكلف شخصيا أو من ينوب عنه إلى العنوان المذكور في الشكوى، وذلك بموجب رسالة موصي عليها مع الإشـــعار بالإستلام[2]، وكذلك نص المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة[3]. يجب تبليغ القرار في ظرف مغلق وهذا حفاظا على مبدأ السر المعمول به قانونا.

أما الملاحظ عمليا في عملية التبليغ، يتمثل في المشاكل الكثيرة جدا المطروحـــة بخـــصوص كيفية التبليغ، بحيث أن الرسائل الموجهة للمكلفين عن طريق مصالح البريد ، فبالرغم مـــن أنهـــا مضمونة الوصول إلا أن أكثر من 96% من هذه الرسائل ترجع إلى المصالح الجبائيـــة لـــسبب أو لآخر، الشئ الذي يعقد الأمر في ميدان الإثبات، وبالأخص من جهة الإدارة[4].

---

(1) ـــ المادة 4/334 من قانون الضرائب المباشرة تنص " عندما لا يستجيب تمام الإستجابة للشكاية يبين قرار المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية بإيجاز الأسباب التي يبني عليها ".

(2) - **MARCEL WALINE** , Op Cit , P 327.

(3) ـــ المادة 292 من قانون الضرائب المباشرة تنص " يجب تبليغ في ظرف مغلق كل رأي أو معلومة يتبادلها أعوان الإدارة مع المكلفين بالضريبة ... ".

(4) ـــ **أمزيان عزيز** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 22.

والتبليغ حسب المادة 2/139 من قانون المالية لسنة 2002[1]. يكون صحيحا إذا تم في الموطن الحقيقي للمكلف، حتى ولو كان هذا الأخير قد إتخذ وكيلا له واختار موطنا عنده.

وهذا نفس المبدأ المنصوص عليه في المادة 198 الفقرة 10 من القسم التنظيمي من كتاب الإجراءات الجبائية الفرنسين التي تحيل إلى المادة 04 منه.

المبحث الثاني
منازعات التحصيل الجبائي

تتعلق منازعات التحصيل الجبائي بالتزام المكلف، بالوفاء بدين الضريبة، والإجراءات التي تتخذها الإدارة الجبائية لتنفيذ هذا الإلتزام جبرا عليه، وعلى هذا الأساس فإن هذا النوع من منازعات التحصيل لاينشأ إلا أثناء إجراءات التحصيل الجبري للضريبة. ولذلك لايجوز للمكلف، وبمجرد تبليغه بقرار ربط وعاء الضريبة وقبل البدء في إجراءات التحصيل الجبري، رفع دعوى المنازعة في التحصيل وإلا كانت غير مقبولة لرفعها قبل الأوان.

ويلاحظ في هذا المجال أن القضاء المصري بدأ حديثا في أحكامه للإشارة إلى التفرقة بين منازعات الربط ومنازعات التحصيل[2].

إذن بعد تحديد الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة الواجبة التسديد، ألزم المشرع الجزائري الإدارة الجبائية باحترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع الضريبة حيز التحصيل، هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناتجة ، إما :

ـــ عن تقدير عادي، أو ناتجة عن تحقيق محاسبي حول الوضعية الجبائية للمكلف، أو ناتجة عن تصحيح لقيم بمناسبة مراقبة تصريح المكلف[3].

ـــ حالة التقدير العادي للضريبة، في هذه الحالة يحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل، بداية من آخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولاتصبح هذه الضرائب

---

(1) ـــ المادة 2/239 تنص " يصح التبليغ الموجه إلى الموطن الحقيقي للطرف، حتى ولو كان هذا الأخير قد إتخذ وكيلا له واختار موطنا له عنده، وإذا كان موطن المكلف بالضريبة خارج الجزائر، يوجه التبليغ للموطن المختار في الجزائر من طرف المعني مع مراعاة جميع الإجراءات الخاصة الأخرى " .

(2) ـــ **محمد حامد عطا** : المنازعات الضريبية في مجال الضرائب ، المرجع السابق ، ص 73.

(3) ـــ **أمزيان عزيز** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 25.

مستحقة الدفع، إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها حيز التحصيل، وهذا ما نصت عليه المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة[1].

ومعناه أنه إلى غاية هذا التاريخ لايمكن لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أية إجراء من إجراءات التحصيل وإلا عد إجراءه باطلا.

كذلك تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية، أو ممثله وهذا حسب ما نصت عليه المادة 1/183 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية الجديد[2].

وعندما يكون هناك أخطاء في صياغة الجداول في التحصيل يتدخل مدير الضرائب بالولاية ويوضع كشف بهذه الأخطاء ويرفقه بها كوثيقة إثبات[3].

ـــ حالة إعادة التقدير أثناء التحقيق المحاسبي في الوضعية الجبائية للمكلف، إذا توصل المحققون الجبائيون إلى نتيجة تتضمن إعادة تقدير الوعاء الضريبي للمكلف.

وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة في ملف تحت رقم 001987 بتاريخ 2001/07/30 والذي جاء فيه[4] " بحيث بالرجوع إلى أحكام المادة 113 الفقرة 3 من قانون الرسم على رقم الأعمال، والمادة 190 الفقرة 3 من قانون الضرائب[5] فإنهما تلزمان المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات التحقيق تحت طائلة البطلان، غير أن هذا الإجراء لم يقم به المحققون وهو كذلك ما يؤدي إلى بطلان إجراءات التحقيق التي قامت بها إدارة الضرائب.

---

(1) ـــ المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة تنص " تصح الضرائب المباشرة والحصائل والرسوم المماثلة والمشار إليها في هذا القانون واجبة التحصيل في اليوم الأخير من الشهر الثاني التالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول في التحصيل ".

(2) ـــ المادة 1/183 تنص " تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثليه ".

(3) ـــ المادة 3/183 تنص " عندما تلاحظ أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف بهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية ... ".

(4) ـــ مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 65، 66.

(5) ـــ المادة 190 من قانون الضرائب المباشرة تنص " ... تقوم الإدارة بتبليغ هذه القواعد إلى المكلف بالضريبة في رسالة موصي عليها مع الإشعار بالإستلام ويمنح المكلف بالضريبة أجل 40 يوما لإيفاء قبوله أو ملاحظاته ... ".

ـــ نصت عليها كذلك المادة 6/60 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية.

حيث أن المادة 111 من قانون الرسم والمادة 5/187 من قانون الضرائب المباشرة تمنحان المكلف بالضريبة مهلة شهر للرد على ما توصل غليه التحقيق وتحديد قيمة الضريبة، غير أن هذا الإجراء لم يتم إحترامه مما يجعل كذلك إجراءات التحقيق باطلة.

حيث أن إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل كلها كانت باطلة نظرا لمخالفتها لأحكام القانون المذكور أعلاه، مما يجعل أن كل ما بني على باطل فهو باطل، وأن قرار المجلس قد أصاب في حكمه مما يستوجب المصادقة عليه.

فإن الإدارة الجبائية تكون مجبرة بإشعار المعني بموجب رسالة موصي عليها مع الإشعار بالإستلام ، وتعلم من خلالها المكلف بأن له أجل أربعون (40) يوما كي يفي بملاحظاته، ويسري هذا الأجل من تاريخ إستلام الإشعار، وهذا ما نصت عليه المادة 60 فقرة 6 من قانون المالية لسنة 2002[1].

ويمنح هذا الأجل سواء كانت محاسبة المكلف مقبولة أو مرفوضة لعدم مطابقتها للقوانين الخاصة بذلك، وعليه فإن الضريبة لايمكن أن تدخل حيز التنفيذ إلا بعد مرور هذا الأجل.

- حالة التحقيق في تصريح المكلف : إذا نتج عن التحقيق تصريح الكلف بالضريبة إعادة تقدير، فإنه يجب على المفتش المحقق أن يطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف، وفي بعض الأحيان يقوم بالإطلاع على الوثائق المحاسبية، ويحدد أجل تقديم التوضيحات بـ 30 يوما، فإذا إنقضى هذا الأجل جاز للمفتش المحقق تحديد أساس الضريبة تلقائيا لتدخل حيز التنفيذ في اليوم الموالي لليوم الذي ينتهي فيه هذا الأجل، نصت عليه المادة 59 من قانون المالية لسنة 2002[2].

فبعد مرور هذه الآجال المذكورة أعلاه، ودخول الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع يبدأ قابض الضرائب بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته.

---

(1) ـــ المادة 6/60 تنص " يتمتع المكلف بالضريبة بأجل أربعين (40) يوما ليرسل بملاحظاته أو قبوله ، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول ضمني ".

(2) ـــ المادة 59 تنص " يراقب المفتش التصريحات ويطلب التوضيحات والتبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات والعمليات والمعطيات موضوع الرقابة ...

يجب أن تبنى الطلبات الكتابية بشكل صريح النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات وتوجيهها للمكلف بالضريبة لتقديم إجابته في مدة لايمكن أن تقل عن 30 يوما ".

إذن تعتبر كل هذه الإجراءات إستثنائية وذلك مقارنة بالقواعد العامة للإلتزام، بحيث نجد أن المشرع منح للقابض باعتباره المسؤول الأول عن هذه العملية إجراءات عدة يلجأ لإستيفاء ما للخزينة لدى الغير، لكن بالمقابل منح كذلك للمكلف وسائل يلجأ إليها لكي يحافظ على حقوقه لدى المصالح الجبائية، فهل هذه الإجراءات تحافظ على توازن المراكز القانونية بين الإدارة من جهة وبين المكلف بالضريبة من جهة ثانية ؟ وهل الوسائل الإضافية الممنوحة للتحصيل الضريبي هي نفسها الممنوحة للوعاء الضريبي ؟.

كل هذه التساؤلات نحاول الإجابة عليها من خلال المطلبين :

ــ الأول نتطرق من خلاله للمنازعات المتعلقة بإجراءات المتابعة .

ــ والمطلب الثاني نتطرق إلى طلبات إيقاف التسديد.

المطلب الأول
المنازعات المتعلقة بأجراءات المتابعة

يتطلب في منازعات التحصيل وجوب تقديم تظلم إداري مسبق، كما هو عليه الحال بالنسبة لمنازعات الوعاء، ولكن يبقى التظلم في نزاع التحصيل يختلف إختلافا جذريا عن التظلم في نزاع الوعاء، سواء من حيث الشكل أو المضمون أو الأجل، وبالتالي فإن إجراء التظلم في نزاع الوعاء إجباري في حالة المنازعة في صحة الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة فقط، ففي نزاع التحصيل التظلم إلزامي بنص المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 مهما كانت الضريبة المنازع فيها(1).

ويلاحظ أن التظلم هنا لم يحدد له المشرع أية شروط خاصة به فهو مجرد طعن بسيط كما يسميه القانون طلب .

إذن إجراء التظلم الإداري المسبق إجباريا في منازعات التحصيل في كل ما يتعلق بإجراءات المتابعة، وسوف نتطرق من خلال هذا المطلب وتقسيمه إلى ثلاثة فروع :

نتطرق في الفرع الأول : إلى الإعتراض على إجراءات المتابعة .

(1) ــ المادة 2/194 تنص " ... يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان، بالإعتراض في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ سند الأجراء ... ".

وفي الفرع الثاني : إلى الإعتراض على الحجز واسترجاع المحجوزات.
وفي الفرع الثالث : إلى غلق المحل التجاري .

الفرع الأول
الإعتراض على إجراءات المتابعة
" لاتوقف التنفيذ "

إن الشكايات المقدمة من المكلفين بالضريبة المتعلقة بالمتابعات التي يباشرها قابض الضرائب ضدهم قصد تحصيل أموال الخزينة العامة[1] وأن هذا العمل الإجرائي الذي تقوم به إدارة الضرائب يندرج في تنفيذ الجداول المدرجة قانونا للتحصيل الوجوبي، ويعد من الأعمال الإدارية التي تباشرها مصالح الضرائب مستعملة في ذلك كل إمتيازات السلطة العامة، وبالتالي فإن كل المنازعات التي تنجز عن هذه الأعمال تدخل في إختصاص الغرفة الإدارية سواء بالمجلس القضائي أو مجلس الدولة[2].

إن الإعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، يمكن أن يتعلق بشكليات الإجراء أو موضوع المتابعة، ومهو ما نتطرق إليه خلال الفقرتين : نتعرض في الأولى إلى الإعتراض على سند التحصيل (الشكل) . وفي الفقرة الثانية نتطرق إلى الإعتراض على التحصيل القصري (الموضوع).

الفقرة الأولى : الإعتراض على سند التحصيل " شكل الإجراء "

يمكن للمكلف بالضريبة أن يعارض كل إجراء تقوم به قباضة الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لديه، ولكن هذا الإعتراض لايكون مقبولا إلا إذا توافرت فيه الشروط المذكورة في المواد 193، 194 من قانون المالية لسنة 2002[3] والمتعلق بشكل السند أو بآجال تبليغه.

---

(1) ـــ نصت عليه المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002 تنص " ... تكتسي هذه الدعاوى إما شكل إعتراض على إجراء المتابعات ... ".
ونصت على نفس المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة .

(2) - **MARCEL WALINE** , Op Cit , P 374.

(3) ـــ نفس المواد نصت عليهم المواد 397 – 398 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة.

الأسباب المتعلقة بالشكل

- وجود عيب شكلي : زهذا ما نصت عليه المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002[1].
وقضت به المحكمة العليا في قرارها تحت رقم 62575 الصادر بتاريخ 1991/1/27 في قضية (ز م) ضد نائب مدير الضرائب بغرداية[2].

حيث إعتبر إجراء تحصيل الضريبة الذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلف، إجراء غير قانوني باعتبار أن هذا الأخير قد غير محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، وبالتالي فإن إجراء التحصيل هذا معيب، مما يترتب عليه الإعفاء الكلي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليه ووضعت موضع التحصيل ضده، باعتبار أن المدعي غيّر محل إقامته وقام بالتصريح لدى مفتشية الضرائب لمحل إقامته الجديد.

- وجوب إحترام الآجال : يقدم المكلف الإعتراض على سند التحصيل في المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ هذا السند[3].

وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة في القرار تحت رقم 152508 بتاريخ 1999/3/22 ، حيث تبين من عناصر الملف بأن المدعي المستأنف عليه لم يحترم الإجراءات المنصوص عليها في المواد 397 و 398 من قانون الضرائب المباشرة، ذلك أن دعواه القضائية لم يسبق لها تظلم إداري كما هو منصوص عليه في المادتين المذكورتين فهي غير صحيحة شكلا ويتعين رفضها[4].

ويجوز لصاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية (الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي حاليا) بعد إنقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبث في طلب

---

(1) ــ المادة 194 تنص " لا أثر للإعتراض على سند إجراء المتابعات، إلا على صحته من حيث الشكل ".

(2) ــ **عزيز أمزيان** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ، المرجع السابق ، ص 28.

(3) ــ نصت المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002 " ... يقدم هذا الطلب في المقام الأول إلى مدير الضرائب بالولاية، حيث تم الحجز ".

هذه المادة ألغت المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة والتي يقدم فيها الطلب إلى المفتش رئيس قسم الضرائب بالولاية (القباضة).

(4) ــ مجلة مجلس الدولة الغرفة الثانية، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 106.

المكلف، أو في خلال شهر من تاريخ تبليغ قرار رئيس المصلحة. علما بأن هذه الدعوى لاتوقف الدفع، وهذا حسب نص المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002.

وعليه فإن المكلف بالضريبة ملزم بتقديم الضمانات الكافية لتغطية الدين المطالب به أو التسديد، كما سنبينه لاحقا .

الفقرة الثانية: الإعتراض على التحصيل القسري "موضوع الإجراء"

عكس ما تطرقنا إليه بالنسبة للإعتراض على سند إجراء المتابعة والمتعلق أساسا بشكل الإجراء، فإن الإعتراض على التحصيل القصري يمس أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو وجوب الوفاء به[1].

وبالتالي فالإعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لابشكلها وهذا ما جاءت به المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002[2].

ويباشر الإعتراض هنا بنفس الإجراءات بالنسبة للإعتراض على إجراء المتابعة، سواء تعلق الأمر بوجوب التظلم أمام المدير الولائي أو رفع الأمر أمام القضاء، ويعود الإختصاص إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

والملاحظ هنا أن الإعتراض لاينتج أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أنه يتعلق بالموضوع[3] وهنا يطرح التساؤل عن مدى جدوى هذا الإعتراض ما دام لايوقف المتابعة ؟.

واستثنى من ذلك المشرع المكلف بالضريبة من هذا الإجراء في حالة تقديمه للضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة وهذا ما سوف نتعرض إليه في المطلب الثاني لكيفيات طلب إيقاف التسديد.

---

(1) - **MARCEL WALINE** , Op Cit , P 375.

(2) ــ المادة 194 تنص على مايلي : " تكتسي هذه الدعاوي اما إعتراض على إجراء المتابعات وإما شكل إعتراض على التحصيل القصري، يجب أن يبادر تحت طائلة البطلان، بالإعتراض في أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ سند الإجراء، وفي أجل شهر إعتبارا من تاريخ تبليغ السند الأول الذي يقضي بالتصرف إن تعلق الأمر باعتراض على تحصيل قصري ".

(3) ــ المادة 194 الفقرة الأخيرة تنص " وفي كلتا حالتي الاعتراض ، يجب تقديم الطعون في الآجال المذكورة أمام مجلس الدولة، ولاينتج عن هذه الطعون توقيف الدفع " .

الفرع الثاني
الإعتراض لإلغاء الحجز
واسترجاع المحجوزات

فالمشرع هنا وحفاظا منه دائما على توازن المراكز القانونية بين الإدارة الجبائية من جهة والمكلف من جهة ثانية، أجاز للإدارة بحجز أموال المكلف وهذا لغرض إستيفاء ديون الخزينة العامة، ولكن أوجب المشرع عليها إجراءات لابد من إحترامها وإلا إعتبر تصرفها باطلا.

ومن جهة أخرى أجاز للمكلف بالضريبة أن يعترض على هذا التصرف ولكنه ألزمه كذلك إحترام إجراءات معينة، وهذا ما نصت عليه المادة 193 الفقرة 2 من قانون المالية لسنة 2002[1].

نلاحظ هنا أن المشرع أجاز لإدارة الضرائب أن تباشر الحجز على أموال المدين، ولكن بشروط وإجراءات محددة .

ومن جهة ثانية مكن المكلف بالضريبة الذي إحتجزت أمواله من طرف قابض الضرائب أن يطلب إلغاء الحجز، إذا ظهر له أن هناك أخطاء إرتكبت في حقه أثناء تنفيذ الحجز، فالإجراءات الواجب إحترامها من طرف الإدارة لكي يكون الحجز قانونيا يكون كما يلي :

ــ أثناء توجيه الإعذار للمكلف بالضريبة للتسديد ما عليه من ديون[2]. يجب على القابض أن يعلم هذا الأخير بأن الإعذار بالتسديد الموجه إليه سيتبع بحجز أمواله، ثم بيعها بالمزاد العلني إذا

---

(1) ــ تنص المادة 193 الفقرة 2 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : " ويبادر تحت طائلة البطلان بطلب إسترداد الأشياء المحجوزة مدعوما بجميع وسائل الإثبات المفيدة، في أجل شهر إعتبارا من التاريخ الذي أعلم فيه صاحب الطلب بالحجز. يبث رئيس المصلحة في غضون الشهر الذي حصل فيه إيداع مذكرة صاحب الطلب أن يرفع دعوى ضد المحاسب القائم بالحجز أمام المحكمة الإدارية، ويجب أن يباشر هذه الدعوى التي لاتوقف الدفع، في شهر إنقضاء الأجل المتاح لرئيس المصلحة للبت أو قبل تبليغ قرار رئيس المصلحة، ولاتبت المحكمة الإدارية إلا بالإطلاع على وسائل الإثبات المقدمة لرئيس المصلحة، ولايخول لأصحاب الطلب أن يقدموا وسائل إثباتية غير تلك التي إستظهروا بها دعما لمذكراقم، ولا أن يتذرعوا في طلباقم بظروف فعلية غير تلك التي ورد عرضها في مذكرقم ".

(2) ــ تنص المادة 184 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : " يرسل قابض الضرائب المختلفة إنذارا إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضرائب، ويبين هذا الإنذار زيادة على مجموع كل حصة، المبالغ المطلوب أداؤها وشروط الاستحقاق ، وكذا تاريخ الشروط في التحصيل ".

لم يقم بتسديد ما عليه في الآجال الممنوحة له، أو لم يتحصل على أجل إضافي من قابض الضرائب القائم بالمتابعة.

وهذه العملية يمكن الإعتراض عليها من طرف المكلف بالضريبة أمام القضاء إذا لم يستجب المدير الولائي لطلب الإلغاء المقدم من طرف المكلف، ويكون بنفس الشروط والإجـــراءات الـــتي ذكرت سابقا بالنسبة للإعتراض على سند إجراء المتابعة.

وبالرجوع إلى المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002 فإننا نجد أن المشرع أجاز للمكلـــف بالضريبة الذي حجزت أمواله من طرف إدارة الضرائب، بأن يبادر بطلب إســـترجاعها، ولكـــن بشرط أن يقدم في طلبه في المقام الأول إلى المدير الولائي للضرائب التي تم فيها الحجز، ويكـــون ذلك خلال شهر إبتداء من التاريخ الذي علم فيه بالحجز، على أن يدعم طلبه بكـــل الوســـائل الثبوتية التي تمكن السلطة المختصة من إتخاذ القرار .

وهذا ما قضت به الغرفة الأولى لمجلس الدولة تحت رقم 207171 بتـــاريخ 2001/04/09 في قضية مديرية الضرائب لولاية مستغانم ضد المؤسسة الوطنية للتموين بالمواد الغذائيـــة[1]. حيـــث بالفعل بالرجوع إلى دراسة الملف، وخاصة بعد الإطلاع على المادة 397 من قـــانون الـــضرائب المباشرة[2]. التي تنص على أنه " في حالة حجز أموال المكلف بالضريبة كما هو الشأن في قـــضية الحال لايحق المطالبة برفع اليد على الأموال أمام القضاء مباشرة إلا إذا كانت هذه الدعوى مسبوقة برفع طلب إلى المدير الولائي وفصل فيها خلال شهر إبتداء من يوم أيـــداع الطلـــب، ومـــا دام المستأنف لم يقم بالإجراء المطلوب منه طبقا للمادة 397 من قانون الـــضرائب المباشـــرة يـــتعين التصريح بعدم قبول الدعوى شكلا.

فالمدير الولائي بمجرد تلقيه لطلب إلغاء الحجز يبادر بتبليغ القـــابض المخـــتص لتوقيـــف إجراءات البيع لحين الفصل في الموضوع واتخاذ القرار سواء بالرفض أو بقبول الطلب، وبالتالي رفع الحجز، فالمكلف بالضريبة الذي لم يرضيه القرار الصادر عن المدير الولائي للـــضرائب بخـــصوص طليه، أو لم يرد عليه في الآجال المحددة يجوز له أن يرفع دعواه إلى القضاء، ولكن بـــشرط بعـــد

---

(1) ـــ مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، المرجع السابق، ص 92.

(2) ـــ المادة 397 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة، تنص " عندما يبادر بطلب إرجاع الأشياء المحجوزة، في حالة حجز المنقولات وغيرها من الأثاث لدفع الضرائب والغرامات والرسوم أو الحاصل الواقعة تحت المتابعة على نحو ما هو الشأن بالنسبة للضرائب المباشرة ... ".

نصت عليها كذلك المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002.

إنقضاء الأجل الممنوح للقابض المختص للبث في الموضوع وهو شهرا كاملا ، أو بعد إنتهاء هـذا الأجل من تاريخ تلقي القرار.

وفي نفس الموضوع أصدرت الغرفة الثانية لمجلس الدولة بملف تحت رقم 005543 بتـاريخ 2002/10/15 والقضية الخاصة بمدير الضرائب لولاية البليدة ضد : ص.ع.ك[1].

حيث أن رفع الحجز المضروب على المكلف بالضريبة كان يجب أن يكون مؤقتا وتخفيـضا وأنه في هذه الحالة كان يجب أن يثبت المكلف بالضريبة أن المبلغ المطلوب دفعه أو إجراءات فرض الضريبة عليه هو موضوع نزاع مطروح أمام القضاء .

وأنه في حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة فإن القضاء برفع الحجز أمـام قاضي الموضوع بدون مناقشة صحة فرض الضريبة مخالف للقانون، بحيث أن القـرار المـستأنف تضمن أسباب رفع الحجز كون المكلف بالضريبة قد تظلم أمام الجهة الإدارية واعتبر أن هذا يوقف الدين الجبائي، بينما أحكام المادة 398[2] من قانون الضرائب تقـضي في جميـع الحـالات أن الإعتراض على صحة الضريبة يكون أمام القضاء المختص وأنه في حالة ما إذا طرح التراع أمـام القضاء المختص، في هذه الحالة وحدها يمكن وقف تنفيذ الحجز إلى غاية فصل قاضي الموضوع في التراع، غير أنه بالرجوع إلى ملف الإستئناف والدعوى، فإنه لايوجد ما يثبت أن التراع مطـروح على قاضي الموضوع لمناقشة صحة الضريبة، وفي هذه الحالة لايمكن توقيف تسديد الدين الجبائي، مما يستوجب القضاء بإلغاء القرار المستأنف والتصدي من جديد برفض دعوى المكلف بالضريبة.

الفرع الثالث
غلق المحل التجاري
"إجراء إستثنائي"

من الإجراءات الخاصة والإستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لتمكينها من تحـصل أموال الخزينة العامة، تلك الإجراءات التي جاءت في قانون المالية لسنة 1997 والتي عدل بموجبـها المشرع المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلـف

(1) ـــ مجلة مجلس الدولة، العدد 3، لسنة 2003، المرجع السابق، ص 121.

(2) ـــ المادة 398 من قانون الضرائب المباشرة والملغاة بنص المادة 194 من قانون المالية لسنة 2002.

بالضريبة المدين، وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية الجديد من خلال قانون المالية لسنة 2002 في المادة 186 منه[1].

إذن في هذه الحالة عندما يتعذر تحصيل الضريبة بالطرق العادية وحفاظا على أموال الخزينة العامة، وبناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، يتخذ المدير الولائي للضرائب قرار غلق المحل التجاري للمكلف بالضريبة المعني بذلك، ولكن يجب أن يسبق هذا الإجراء توجيه تنبيه يبلغ للمعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الإستحقاق[2].

ولا يمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر، يقوم بتبليغ قرار الغلق للمكلف المعني بالإجراء من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي. وإذا لم يتمكن المكلف من التحرر من دينه الضريبي نهائيا أو لم يكتتب سجلا للإستحقاق بموافقة صريحة من القابض القائم بالمتابعة، ويقوم بتبليغ هذا القرار الخاص بالغلق في مهلة عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ[3].

---

(1) ــ المادة 186 من قانون المالية لسنة 2002 تنص " يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير يقدم من طرف المحاسب المتابع، ولايمكن أن تتجاوز مدة الغلق ستة (6) أشهر ، ويبلغ قرار الغلق من طرف عون المتابعة الموكل قانونا أو المحضر القضائي.

إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في أجل عشرة (10) أيام إبتداءا من تاريخ التبليغ، يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيذ قرار الغلق.

ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الإستعجال بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا، لايوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطي للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ".

(2) ــ المادة 185 من قانون المالية لسنة 2002 تنص " تتم المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، كما يمكن أن تسند عند الإقتضاء، فيما يخص الحجز التنفيذي إلى المحضرين، وتتم المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، وتتمثل الإجراءات التنفيذية في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع، غير أن الغلق المؤقت والحجز يجب أن يسبقهما وجوبا إخطارا يمكن تبليغه بعد يوم كامل من تاريخ إستحقاق الضريبة.

(3) ــ وهذا ما قضت به الغرفة الثانية لمجلس الدولة لملف رقم 3712 بتاريخ 2002/01/28، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2003، المرجع السابق، ص 70.

حيث جاء في هذا القرار بأن المستأنفة لم تسدد الديون التي هي بذمتها ونتيجة لذلك قامت المستأنف عليها طبقا للمادة 392 والمعدلة للمادة 34 من قانون المالية لسنة 1997 بإجراءات الحجز ثم البيع لتحصيل الضريبة.

حيث أن المستأنفة تدعي بأن الإجراءات لم تتم طبقا للقانون، وخاصة المادة 34 من الأمر 31/96 والمعدل للمادة 392 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحرر كما يأتي " تتم الملاحظات على يد أعوان الإدارة المكلفين قانونا وتسند إلى القوة التنفيذية التي يمنحها الوزير المكلف بالمالية الجداول الضريبية. ===

وفي مقابل هذا الإجراء الذي يعد إستثناءا من القواعد العامة وحرصا من المشرع لإيجاد نوعا من التوازن في المراكز القانونية، أجاز للمكلف المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في قرار المدير الولائي من أجل رفع اليد، وهذا بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية، أي إلى الجهة القضائية المختصة إقليميا للفصل في الأمور الإستعجالية.

إلا أنه لايمكن لهذه الهيئة أن تفصل في القضية إلا بعد سماع الإدارة الجبائية أو إستدعائها قانونا.

وما يجدر ملاحظته أن هذا الطعن لايوقف إجراءات تنفيذ قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري[1].

ولقد جاء في قرار الغرفة الثانية لمجلس الدولة في ملف تحت رقم 011010 بتاريخ 2003/11/18[2]. قضية (ص ي) ضد مديرية الضرائب لولاية سكيكدة .

حيث أن المستأنف (ص ي) ينازع في قرار الغلق المؤقت لمحله التجاري الصادر عن مديرية الضرائب للولاية بتاريخ 2000/3/12.

حيث أن مديرية الضرائب تدفع من جهتها بشرعية الإجراء المتخذ من طرفها من أجل تحصيل دين لفائدة الخزينة العامة، معتبرة قرار الغلق المؤقت من إجراءات التحصيل، بالنظر إلى القائم بعملية التحصيل، أي القابض البلدي وبالنظر إلى الدين المطلوب تحصيله وصفته أنه دين ضريبي.

=== وتكمن إجراءات التنفيذ في غلق المحل التجاري والحجز والبيع، غير أن غلق المحل التجاري والحجز يسبقان وجوبا بتنبيه يمكن تبليغه يوما كاملا بعد تاريخ وجوب استحقاق تحصيل الضريبة، يأخذ قرار الغلق مدير الضرائب بالولاية بناء على تقرير المحاسب المتابع، لايمكن أن يتجاوز هذا الغلق مدة ستة (6) أشهر ويبلغ المحضر القضائي قرار الغلق في مهلة عشرة (10) أيام من تاريخ التبليغ، إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة من دينه الضريبي أو لم يكتتب أجلا للتسديد يوافق عليه قابض الضرائب المتابع صراحة، يقوم المحضر القضائي بتنفيذ قرار الغلق .

وعليه فإن طلب المستأنفة لإبطالها طلب غير سديد ويتعين رفضه والقول بتأييد القرار المستأنف.

(1) ــ إن الملاحظ للمادة 34 من الأمر المتعلق لقانون المالية لسنة 1997 يجد أن هناك إختلاف في المعنى بين ما هو وارد بالنسخة الصادرة باللغة الفرنسية، حيث وردت فيه عبارة (Local ausagee Profesionnel) بينما النص العربي وردت فيه عبارة محل تجاري، مع العلم أن هناك فرق شاسع بين المعنيين، غير أن هذا تم إستدراكه من المشرع ووحد المعنيين في قانون الإجراءات الجبائية الجديد .

(2) ــ مجلة مجلس الدولة، العدد 5، لسنة 2004، ص 189 - 190.

حيث ولكن الغلق الإداري المؤقت كإجراء من إجراءات التحصيل الجبري يتخذ متى كـان الذين ذا طابع ضريبي، حسب ما تؤكده صراحة المادة 392 من قانون الضرائب المباشرة في فقرتها الرابعة.

وبالتالي فإن القرار المتضمن غلق محل المستأنف إداريا عن مدير الضرائب للولاية مـشوب بعيب تجاوز السلطة بالنظر إلى طبيعة الدين المطالب به، وليس بالنظر إلى صفة الشخص المكلـف بتحصيله، كما إعتبره خطأ قضاة الدرجة الأولى .

المطلب الثاني
طلب إيقاف التسديد
"إرجاء دفع الضريبة"

لقد حفظ المشرع للمكلف بالضريبة والذي عادة ما يكون تاجرا حقوقا في عدة مجالات، بحيث منح له ضمانات تخول له حق الطعن في القرارات الغير مرضية والصادرة عن الهيئات الإدارية التي يتعامل معها، ومنها إدارة الضرائب. ومن بين هذه الضمانات نذكر إرجاء دفع الـضريبة أي طلب إيقاف التسديد.

إن منازعة إدارة الضرائب في تقديراتها للضريبة أو إجراءات التحصيل، أي مهمـا كـان موضوع المنازعة فإنه لايتوقف التسديد، وبالتالي يكون لقابض الضرائب حق مباشرة كل إجراءات التحصيل التي منحها له القانون لإستيفاء ديون الخزينة العامة لدى الغير.

كل هذه الإجراءات تبدأ بتوجيه إنذار، ثم بعد ذلك أمر الأداء ثم يبدأ القـابض بمباشـرة إجراءات التحصيل الجبري بدأ بالحجز ثم البيع بالمزاد العلني لممتلكات المدين بالضريبة.

وبالمقابل منح المشرع للمكلف حق الإعتراض على كل هذه الإجراءات ومنحـه حـق في تقديم إيقاف التسديد وألزمه باتباع إجراءات معينة[1] فما هي هذه الإجـراءات ؟ ومـا هـي الضمانات الواجب توفرها ؟ كل هذا نحاول توضيحه في الفرعين التاليين :

الفرع الأول : نتناول إجراءات إيقاف التسديد.
الفرع الثاني : نتطرق إلى إتفاق الضمان.

(1) ــ **عزيز أمزيان** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 32.

الفرع الأول
إجراءات إيقاف التسديد

إن الشكاية في حد ذاتها لاتوقف تسديد المبالغ المتنازع عنها[1]، ولكن بالرجـــــــوع إلى المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002[2]، ودراسة وتحليل محتوى هذا النص يبدوا لنا واضحا بأن المشرع قد حفظ حق المكلف بالضريبة حق إرجاء دفع الضريبة إلى غاية إتخاذ قرار نهـــائي بـــشأن الضريبة المتنازع فيها، لكن بتوافر شروط نذكرها[3]:

1ـ التقدم بشكاية لدى المديرية الولائية للضرائب

يجب على المكلف بالضريبة أن يتوجه بشكاية لدى مدير الضرائب للولاية الـــتي يـــشمل إقليمها مكان فرض الضريبة، ينازع من خلالها كليا أو جزئيا الضرائب التي فرضت عليه.

تودع الشكاية لدى مديرية الضرائب المختصة إقليميا وفق الشروط وفي الآجال المشار إليها ضمن أحكام المواد 112، 113، 115، 116 من قانون المالية لسنة 2002.

2ـ المطالبة صراحة من إجراء إرجاء دفع الضريبة

حتى يتسنى للمكلف بالضريبة الإستفادة من هذا الإجراء أنه يذكر في شكواه بأنه يطلـــب صراحة تطبيق نص المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 بخصوص إيقاف تسديد الحصة المتنازع عليها.

3ـ تحديد المبلغ أو على الأقل إبراز أسس التخفيض

يحدد ويبين في الشكوى المبلغ الذي يطلب تخفيضه أو الذي يراه غير مؤسس نهائيا أو الذي فيه خطأ سواء في حسابه أو وعائه.

---

(1) - Encyclopédie , Dalloz Reveil Impots , Direct Droit Commercial, 1978, P 38.

(2) ـــ المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002 تنص في فقرتها الأولى بما يلي : " يجوز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد 112، 113، 115، 116 من هذا القانون في صحة أو مقدار الضرائب المفروضة عليه، أن يرجئ دفع القدر المتنازع من الضرائب المذكورة، إذا طالب في عريضة إفتتاح دعواه بالإستفادة من الأحكام الواردة في هذه المادة، وحدد المبلغ أو بين أسس التخفيض الذي يأمله، وشريطة أن يقدم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة ".

(3) ـــ **مرحوم محمد الحبيب** : إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص ، 2003، ص 50 .

4 ـ تقديم ضمانات كفيلة بضمان تحصيل الضريبة

أن يذكر في شكواه بأنه في إستطاعته أن يقدم للقابض الضمانات الكافية لتحصيل مبلـغ الضريبة المطلوب إيقاف تسديده، ويجوز أن تكون هذه الضمانات مبالغ مالية تودع لدى أمـين الخزينة في حساب خاص، أو عقار يسجل بخصوصه رهن لصالح الخزينة العامة، هذه الـضمانات تكون قيمتها على الأقل تساوي حصة الضرائب موضوع الشكوى.

دور المديرية الفرعية للمنازعات الضريبية

بعد إستلام شكاية المكلف بالضريبة المتضمنة طلب إرجاء الدفع وقبولها من حيث الشكل، تقوم مصالح المنازعات لدى مديرية الضرائب للولاية بالإجراءات التالية :

ــ تحديد مبلغ الضريبة حسب طلب إرجاء الدفع .

ــ إبلاغ قابض الضرائب المختص إقليميا، بموجب رسالة، بنية المكلف بالضريبة إرجاء دفع الضريبة.

دور قابض الضرائب المختص إقليميا

بمجرد إستلامه الرسالة المرسلة عن مصالح المنازعات لدى مديرية الضرائب للولايـة، يتخذ قابض الضرائب كل الإحتياطات اللازمة، التي من شأنها أن تجعل المكلف بالـضريبة يقـدم الضمانات الكفيلة بضمان تحصيل حصة الضرائب التي سيؤجل دفعها. إذن لقـابض الـضرائب صلاحية تقدير طبيعة وقيمة الضمانات التي يقترحها عليه المكلف بالضريبة مراعيا جديـة هـذه الضمانات والتزام الشاكي لتسديده للضرائب في آجالها واحترامه لجـدول التـسديد بالتقـسيط الممنوح له في حالة الرفض، على قابض الضرائب أن يبلغ المكلف بالضريبة قراره برفض إرجاء دفع الضريبة.

وفي كل الحالات يجب على قابض الضرائب أن يبلغ مديرية الضرائب، عن النتيجة المتخذة إزاء هذه الطلبات، سواء كان ذلك بالقبول أو الرفض[1].

---

(1) ــ **ملاحظة هامة** : في حالة قبول طلب المكلف بالضريبة المتمثل في منحه الإستفادة من إرجاع الدفع، فإن قابض الضرائب يتوقف عن متابعة الشاكي بخصوص تحصيل مبلغ الضريبة المؤجلة الدفع، إلى غاية صدور قرار إداري نهائي من قبل المدير الولائي للضرائب.

وفي حالة رفض طلب إرجاء الدفع، وإذا لم يتم تقديم الضمانات فإن المكلف يعفى من المتابعة عن طريق البيع فيما يتعلق بموضوع الشكوى، كما هو مبين في الفقرة الثانية من المادة 114 من قانون المالية لسنة 2002[1].

الفرع الثاني

إتفـــاق الضمـــــان

" سلطة تقديرية للقابض لتحديد مبلغ الضمان "

فالقابض المختص إقليميا وبعد إعلامه من طرف المدير الولائي للضرائب بنية المكلف التي أفصح عنها في طلبه الخاص بإيقاف التسديد، وباعتباره المسؤول المباشر عن تحصيل هذه المبالغ المتنازع عليها، يقوم باستدعاء المكلف المعني ليبرم معه الإتفاق المتعلق بالضمان الخاص بالمبلغ المطلوب إيقاف تسديده، مع الأخذ بعين الإعتبار وضعية المكلف إتجاه الإدارة لقيامه بتسديد ما عليه في الآجال المحددة، وإيداع تصريحاته في آجالها، هذا إذا كانت قيمة الضمان كافية لتغطية الدين المتنازع فيه. أما إذا كانت الضمانات غير كافية لتغطية الدين فيمكن للإدارة الجبائية في أي وقت، أن تطلب تكملة الضمان وتستأنف المتابعات إذا لم يستجب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر[2]. فيجب على القابض إبلاغ المدير الولائي في الآجال المحددة بأربعة أشهر، مع تبليغه للمكلف لتمكينه من إتخاذ الإجراء الممنوح له قانونا.

هذا ما قضى به مجلس الدولة بقرار رقم 116162 بتاريخ 1998/7/27[3]. "حيث أنه وتماشيا مع مقتضيات المادة 446 من قانون الضرائب المباشرة فإن طلب تأجيل التنفيذ لاينتج أي أثر إلا إذا كانت المدعية (المستأنف عليها) قد قدمت جميع الضمانات اللازمة للحفاظ على حقوق الإدارة الضريبية .

---

(1) ـــ المادة 2/114 تنص " وإذا لم يتم تقديم الضمانات، لايجوز متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الإستفادة من أحكام هذه المادة، عن طريق البيع فيما يخص الجزء المتنازع فيه من الضريبة، إلا إذا تم إتخاذ قرار إداري نهائي من قبل مدير الضرائب بالولاية ... ".

المادة 198 من نفس القانون تنص " عند إنعدام وجود ضمانات، فإنه يمكن متابعة المكلف بالضريبة الذي طلب الإستفادة من هذا التدبير ... ".

(2) ـــ المادة 198 من قانون المالية لسنة 2002 تنص " ... ويمكن للإدارة الجبائية في أي وقت، إذا رأت ذلك لازما أن تطلب تكملة الضمان، وتستأنف المتابعات إذا لم يستجب المكلف بالضريبة خلال أجل شهر ... ".

(3) ـــ مجلة مجلس الدولة، العدد 1، سنة 2002، ص 79.

حيث أنه لما كان ذلك وكان يبين من مستندات دعوى الحال أن المستأنف عليها لم تقدم ما يفيد تقديمها للضمانات الكافية لتغطية أصل الدين، والغرامات في هذه الحالة فطلبها الخاص بالتأجيل غير سديد وأن ما ذهب إليه قضاة الدرجة الأولى مخالف للقانون". في نفس الموضوع قضت الغرفة الأولى لمجلس الدولة رقم القرار 004039 بتاريخ 2002/01/28[1].

" بحيث يجوز للمكلف وبناء على الرفض الصادر من المدير الولائي للضرائب أن يرفع دعوى إستعجالية، أمام قاضي الإستعجال المختص في الأمور الإدارية، شريطة أن يودع لدى الخزينة العامة ربع المبلغ المتنازع عنه كضمان، مع إرفاق سند الإيداع مع العريضة وإلا رفضت دعواه شكلا"[2] هذا ما ورد في القانون الفرنسي.

أما المشرع الجزائري فنجده قد منح سلطة تقدير المبالغ المقدمة كضمان من حيث تغطيتها لمبلغ الدين الضريبي لقابض القائم بالمتابعة، دون أن يحدد معالم هذا المبلغ[3].

ففي حالة قبول الضمان فيجب على المدير الولائي للضرائب أن يتخذ إجراءات النظر في شكوى المكلف في أجل لايتعدى الأربعة أشهر، على أن يعلم القابض بالقرار الصادر بخصوص المنازعة لتمكينه في حالة رفض طلب المكلف من مباشرة إجراءات التحصيل اللازمة.

والملاحظ هنا أن المشرع الجزائري، لم يحدد نسبة المبلغ الواجب تقديمه كضمان لتسديد الدين الضريبي في حالة رفض طلبات المكلف، واكتفى على وجوب تقديم ضمانات كفيلة لتغطية الضريبة محل التراع، وترك تقدير القيمة إلى القابض القائم بالمتابعة، بينما نجد أن المشرع الفرنسي قد حدد ذلك بربع المبلغ محل التراع.

وفي رأينا كان من الأجدر للمشرع الجزائري أن يحدد قيمة الضمان كما فعله المشرع الفرنسي، وهذا تفاديا لتعسف الإدارة الجبائية من خلال القابض لمنحه السلطة التقديرية لذلك ومن أجل الحفاظ على التوازن في المراكز القانونية بين المكلف من جهة وبين الإدارة الجبائية (القابض) من جهة ثانية .

(1) ــ مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2003، ص 96.

(2) - Encyclopédie , Op Cit , P 38.

(3) ــ **عزيز أومزيان** ، المنازعات الجبائية، المرجع السابق ، ص 34.

المبحث الثالث
المنازعات أمام اللجان الإدارية

إن لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة، تمثل فكرة مبتدعة في إجراءات المنازعات الضريبية، حيث لجأ المشرع إلى تنظيم تعاون ما بين الإدارة الضريبية والمكلف بدفع الضريبة، ومن أجل أن يعطي هذا التعاون نتائجه الإيجابية، أنشئت لجان تسمى لجان الطعن الإدارية للضرائب المباشرة[1] والتي كانت محل إنشاء لأول مرة بموجب الأمر رقم 654/68 المؤرخ في 1968/12/30 في نص المادة 23 مكرر منه والمتضمن قانون المالية لسنة 1969[2]. وأدخل عليها عدة تعديلات فيما بعد بموجب المادة 46 من الأمر رقم 93/70 المؤرخ في 1970/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1971، ثم دونت فيما بعد التنظيمات المتعلقة بهذه اللجان في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 1976 في المواد 359، 360، 361 من الباب الثاني. ثم ورد إنشاء هذه اللجان في القسم السادس من الباب الثاني في المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3].

والهدف من إنشاء هذه اللجان هو محاولة وضع حد للنزاع الضريبي في بدايته دون وصوله للقضاء، وهذه اللجان هي مجرد تنظيم إداري لمحاولة التقريب بين وجهات النظر الإدارة الجبائية والمكلف.

وتخضع المنازعات الضريبية لإجراءات خاصة تتضمن تدخل لجان إدارية للطعن، قبل إحالة النزاع على الجهات القضائية[4] وتختص هذه اللجان بدراسة الطعون المقدمة من المكلفين أو من الإدارة، فالمشرع أحدث هذه اللجان للمحافظة على توازن القوى بين المكلف والإدارة الجبائية التي عادة ماتتمتع بسلطات إستثنائية في المتابعة والتحصيل وفرض الغرامات المتعلقة بذلك.

---

(1) ـــ **حسين فريجة** : منازعات الضرائب المباشرة... المرجع السابق، ص 42.

(2) ـــ المادة 23 مكرر تنص " غير أنه تحدث لجان الطعن يمكن للمشتكين أن يتوجهو إليها للحصول إما على تصحيح الأخطاء التي قد ترتكب أثناء تأسيس أو حساب الضريبة، وإما للحصول على حق يخوله لهم القانون أو الأنظمة ".

(3) ـــ قانون رقم 36/90 الصادر في 1990/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1991. الجريمة الرسمية، العدد 57.

(4) ـــ **أحمد محيو** : المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، طبعة 1994، ص 147.

إلا أن اللجوء إلى هذه اللجان جعله المشرع غير إلزامي واختياري فإذا لجـأ المكلـف إلى القضاء مباشرة فإنه لايجوز له بعد ذلك الرجوع إلى هذه اللجان[1].

إذن فالمكلف يلجأ إلى هذه اللجان، إذا كان غرضه إما الحصول على استدراك الأخطـاء المرتكبة أثناء تأسيس الوعاء الضريبي أو أثناء حسابه، أو الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[2] و هذا ما سندرسه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى:

المطلب الأول : وندرس فيه المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية، تكوينـها واختـصاصتها وآرائها وكيفية التوقيع عليها وتبليغها وما هي العلاقة بينها وبين الهيئات الإدارية. والمطلب الثـاني نتطرق إلى لجان أخرى تسمى بلجان الطعن الولائية.

المطلب الأول
المنازعات أمام لجان الطعن الإدارية
"إجراء غير إلزامي للمكلف"

لقد ورد إحداث هذه اللجان كما قلنا سابقا في إعداد مـن 300 إلى 302 مـن قـانون الضرائب المباشرة وأكدها كذلك المواد 120، 121 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قـانون الاجراءات الجبائية. حيث تختص هذه اللجان بالنظر في الشكايات أو الطعون التي ترفع إليها سواء من المكلف أو من الإدارة. بخصوص الخلافات الخاصة بتقدير وعاء الضريبة أو حساها أو من أجل الحصول على امتياز ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي[3].

وتنقسم إلى ثلاثة لجان وهي: لجنة الدائرة ولجنة الولاية واللجنة المركزية. فما هو تكـوين هذه اللجان وما هي اختصاصاهما وآرائها؟.

وهذا ما سوف نتعرض إليه من خلال:

الفرع الأول : نتناول فيه تكوين اللجان.

الفرع الثاني: نتطرق من خلاله لاختصاصها وآرائها.

---

(1) — المادة 121 من قانون المالية لسنة 2002. والتي تنص " لايجوز اللجوء للطعن أمام هذه اللجان بعد إحالة الأمر على مجلس القضاء ".

(2) — المادة 120 من نفس القانون تنص " يحق للمكتتبين أن يلجؤوا إلى لجان الطعن ... للحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضريبة أو حساها، وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي ".

(3) — **حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية...، المرجع السابق، ص 65.

الفرع الأول
تكوين لجان الطعن الإدارية واختصاصاتها
" تشكيلة في صالح الإدارة "

يختلف تشكيل واختصاصات لجان الطعن الادارية في منازعات الضرائب حسب نوع اللجنة تبعا لنوع الضريبية، حيث نجد نوعين من اللجان المنصوص عليها قانونا.

- لجان الطعن في مادة الضرائب المباشرة وهي:
  - لجنة الدائرة.
  - اللجنة الولائية.
  - اللجنة المركزية.
- لجان المصالحة الولائية والخاصة لحقوق التسجيل

ونحن نتطرق هنا إلى اللجان الثلاثة الأولى المذكورة أعلاه (لجنة الدائرة، الولائية، المركزية) فقط.

لأن دراستنا مخصصة لمنازعات الضرائب المباشرة دون الضرائب الأخرى (كقانون التسجيل الذي يتطرق إلى لجان المصالحة).

وقد عرف القانون الفرنسي هذين النوعين ومن اللجان واعتبرها لجانا تحكيمية نظرا لتشكيلتها المتساوية[1].

فما هي تشكيلة هذه اللجان ؟

وهو ما سوف نتطرق إليه في الفقرات الثلاثة التالية:

الفقرة الأولى: تشكيلة لجنة الدائرة

لقد أدخل المشرع الجزائري عدة تعديلات بموجب قوانين المالية المختلفة، فكانت هذه اللجنة تسمى اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة والتي أصبحت بموجب التعديل من خلال قانون المالية لسنة 1994 بالمرسوم التشريعي رقم 18/93 المؤرخ في 1993/12/29 لجنة الدائرة للطعن

(1) - MOURICE DUVERGER , Op Cit , P 438 – 440 .

في الضرائب المباشرة[1].

وفقا للمادة 300 فقرة01 من قانون الضرائب المباشرة والذي جاء في القسم السادس والخاص بالقسم الفرعي الأول، اللجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة فإنه تؤسس لدى كل مجلس شعبي بلدي لجنة للطعن في الضرائب المباشرة المتكونة من:

ـ قاضي يعينه رئيس المحكمة المختصة إقليميا رئيسا لهذه اللجنة[2].

ـــ خمسة (05) أعضاء مرسمين وخمسة (05) أعضاء نواب لهم. تعينهم الجمعيات أو الاتحاديات، وفي حالة غيابهم يختارهم رئيس المجلس الشعبي البلدي من بين المكلفين بالضريبة على مستوى البلدية الذين لديهم معارف كافية لتنفيذ الأشغال المعهودة للجنة.

أما بعد إلغاء اللجنة البلدية وتعويضها بلجنة الدائرة أصبحت تشكيلتها كما يلي:

ـ رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا.

ـ عضوين (2) دائمين وعضوين (2) إضافيين في كل بلدية تعينهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وفي حالة الغياب يختارهم رئيس المجلس البلدي من بين المكلفين بالضريبة الذين لديهم معلومات كافية لتنفيذ الأشغال المسندة للجنة، ويلاحظ أن المشرع الفرنسي قد اشترط أن يكون العضو في اللجنة البلدية من بين المكلفين بدفع الضريبة القدامى، وهذا الشرط لا يوجد في القانون الجزائري[3].

ويعين هؤلاء الأعضاء خلال الشهرين المواليين لتجديد المجالس الشعبية البلدية، ومدة وكالتهم هي نفسها مدة نيابة المجلس البلدي.

وبعد صدور الأمر رقم 03/94 المؤرخ في 1994/12/31 والخاص بقانون المالية لسنة 1995 أضاف لهذه التشكيلة عضوين آخرين هما: رئيس البلدية لمقر ممارسة نشاط المكلف بالضريبة ورئيس المفتشية المختص إقليميا[4].

---

(1) ـــ المادة 90 من هذا القانون والتي تنص " تلغى عبارة لجنة البلدية للطعن في الضرائب المباشرة المستعملة في قانون الضرائب المباشرة وتعوض بعبارة لجنة الدائرة للطعن في الضرائب المباشرة ".
هذه المادة التي عدلت المادة 1/300 من قانون الضرائب المباشرة .

(2) ـــ منحت رئاسة اللجنة إلى قاضي رغم هذا تبقى اللجان ذات طابع إداري وقراراتها بالنتيجة هي قرارات إدارية ، أنظر :
ـــ **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، مرجع سابق ، ص 302.

(3) ـــ **حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 55.

(4) ـــ بنص المادة 22 من هذا القانون والمعدلى للمادة 1/300 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وما يلاحظ على هذه التشكيلة بعد التعديل الأخير أنه يغلب عليها الطابع الإداري عكس ما كان عليه الأمر قبل التعديل حيث كان يترأس اللجنة قاضي ما يحقق نوع من التوازن في المراكز القانونية، وهذا حسب رأينا تراجع من طرف المشرع لصالح الإدارة.

والشروط التي يجب توافرها في اعضاء هذه اللجنة حددتها المادة 300 فقرة واحد من قانون الضرائب المباشرة[1].

ويخضع أعضاء هذه اللجنة لالتزامات السر المهني[2]. وكذلك بعد التعديل الذي جاء بــه قانون المالية لشنة 1994 أو كلت مهام كاتب اللجنة إلى موظف من الضرائب المباشرة لــه رتبــة مراقب على الأقل يعينه مدير الضرائب بالولاية.

تعقد هذه اللجنة اجتماعاتها بناءا على استدعاء من رئيسها ولا يصح اجتماعها إلا إذا بلغ عدد الأعضاء الحاضرين النصاب القانوني المحدد بثلثي الأعضاء، ويجب على اللجنة أن تــستدعي المكلفين المبرمجة شكاويهم في الاجتماع بعشرين يوما قبل تاريخ انعقاد الجلسة، وكان من الأحرى لكي يتمكن المكلف من إعداد دفوعه أمام لجان الطعن أن يسمح له بالإصلاع على التقارير المقدمة من الإدارة الجبائية بخصوص شكواه وعلى الوثائق المرفقة بالملف، وحق الإطلاع هذا غير منصوص عليه في القوانين الجبائية[3]. حيث نجد أن المشرع الفرنسي نص على ذلك صراحة[4].

الفقرة الثانية: اللجنة الولائية للطعن

بموجب المادة 301 الفقرة 01 المعدلة والمتممة بالمادة 18 من القانون رقم 02/97 الصادر في 1997/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1998 تنص على مايلي: " تؤسس لدى كل ولاية لجنــة الطعن في الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تتكون من:

ـ قاض معين من طرف رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا، رئيسا.

ـ ممثل عن والي الولاية.

ـ مسؤول إدارة الضرائب بالولاية.

---

(1) ـــ أنظر المادة 300 فقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، للقانون رقم 90-36 الصادر في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991.

(2) ـــ نصت عليها المادة 1/300 من قانون الضرائب المباشرة .
وقد ألغيت المادة 287 من نفس القانون وعوضتها المادة 105 نت قانون المالية لسنة 2002 .

(3) ـــ **أمزيان عزيز** : المنازعات الجبائية، المرجع السابق، ص 38.

(4) ـــ أنظر موسوعة دالوز، المجموعة الخامسة المتعلقة بالقانون التجاري، 1976.

ـ ممثل عن الغرفة التجارية، فإن لم يوجد فيكون من الغرفة التي يمتد اختصاصها الإقليمي إلى تلك الولاية.

ـ خمسة (5) أعضاء دائمين وخمسة (5) أعضاء إضافيين يعينون من طرف الجمعيات والاتحادات المهنية بالولاية.

وفي حالة الغياب يختار رئيس المجلس الشعبي الولائي من الذين لهم دراية كافية ومعلومات تمكنهم من تنفيذ الأشغال المسندة إليهم.

بينما نجد في القانون الفرنسي أن هؤلاء الأعضاء يعينون من بين ممثلين المكلفين بالضريبة وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة وذلك لخلق نوع من التوازن في المراكز القانونية[1].

ـ ممثل عن الغرفة الفلاحية .

ـ مفتش الضرائب المباشرة يقوم بمهام كاتب اللجنة يعينه مدير الضرائب بالولاية[2].

ويلاحظ على هذه اللجنة أنها تشكيلة متوازنة إذا ما قورنت بتشكيلة لجنة الدائرة، حيث تساوى تقريبا عدد ممثلي المكلفين مع عدد ممثلي الإدارة زيادة لترأسها من طرف قاضي وهذا ما يعطي نوعا ما ضمانات للمكلف.

الفقرة الثالثة: اللجنة المركزية للطعن

حسب نص المادة 302 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المعدلة والمتممة تتكون اللجنة المركزية التي تنشأ على مستوى الوزارة المكلفة بالمالية من:

ـ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله المفوض قانونا مثل رئيس المقتشية العامة للمالية[3] رئيسا.

ـ مدير مركزي من وزارة العدل.

ـ مدير مركزي من وزارة التجارة.

ـ مدير مركزي للتجهيز.

ـ ممثل عن المديرية العامة للميزانية برتبة مدير مركزي على الأقل.

ـ ممثل عن المديرية العامة للخزينة برتبة مدير مركزي على الأقل.

ـ ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة.

---

(1) ـــ **أمزيان عزيز** : مرجع سابق ، ص 39.

(2) - **RECOURS DEVANT** , Les Commessions Bulletin des Services, MF, DG I , N° 16 , 16/09/1996, P 30.

(3) - La Lettre de la D.G.I , Lettre D'information Mensuel, D.G.I, N° 7 , Mai , 2002, P4.

ـ ممثل عن الاتحاد المهني.

ـ ممثل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.

ـ نائب المدير المكلف بلجان الطعن الادارية لدى المديرية العامة للضرائب بصفة مقرر اللجنة ويساعده رئيس مكتب دون أن يتمتع بحق التصويت(1).

تعقد هذه اللجنة اجتماعاهما وفقا لنص المادة 302 الفقرة 03، مرة كل ثلاثة أاشهر على الأقل ويكون بناءا على طلب من رئيسها ويجب أن يطلع جميع أعضاء هذه اللجنة على جدول الأعمال بعشرة أيام على الأقل قبل تاريخ إنعقاد الجلسة.

وما نلاحظه عن تشكيلة اللجنة المركزية أنها لا تحتوي ممثلين عن المكلفين، وبذلك تصبح هذه التشكلية إدارية وهذا عكس ما لاحظناه عن تشكيلة اللجنة الولائية.

الفرع الثاني
اختصاص اللجان وآرائها
"إختصاصات حصرية"

لقد حصر المشرع الجزائري إختصاصات لجان الطعن الإدارية من حيث المجالات التي يمكنها التدخل فيها، بحيث إقتصر تدخلها في مجال نزاع الوعاء بدون نزاع التحصيل في مادة الضرائب المباشرة.

ولهذا سوف نتعرض في هذا الفرع إلى إختصاصات هذه اللجان وذلك وفقا للمواد 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة، وكذلك الآراء التي تبديها بخصوص الطعون الواردة إليها سواء من المكلفين أو من الإدارة ضمن الفقرات الثلاثة التالية :

الفقرة الأولى : إختصاصات اللجان الإدارية للطعن

يتمثل إختصاص هذه اللجان في إبداء رأيها في جميع الخلافات بين المكلف والإدارة الجبائية، وذلك في حدود تقدير المصلحة وطلبات المكلف والتي الغرض منها أساسا إما الحصول على إصلاح الأخطاء المرتكبة سواء في وعاء الضريبة أو في حسابها وإما الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو نص تنظيمي(2).

---

(1) - I Bid , P4.

(2) ـــ **حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 64.

بعد صدور قانون المالية لسنة 1997، تدارك المشرع النقص الملحوظ في النصوص السابقة، والتي كانت تسمح باللجوء إلى هذه اللجان للمكلف دون الإدارة، وقام بتعديل المواد 300 و302 من قانون الضرائب المباشرة وأعطى بذلك الحق للإدارة أن تطعن هي الأخرى في آراء هذه اللجان ولكن بشروط(1).

وضمن قانون المالية لسنة 1988، وبموجب القانون رقم 02/97 الصادر بتاريخ 1997/12/31، لجأ المشرع ثانية إلى تعديل أحكام المواد السالفة الذكر، حيث مس اختصاص هذه اللجان وتسميتها، وأصبحت تختص بالنظر حتى في الطعون المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة، وأصبحت تمسى لجان الطعن الضرائب المباشرة والرسم على القيمة المضافة(2).

إذن أصبحت هذه اللجان تستطيع النطق بمدى شرعية أو قانونية ضريبة فرضت على رقم الأعمال، في حالة الزيادة أو التحديد الجزافي أو الاعفاءات أو نسب الرسم عند الطعن من المكلف(3).

وبهذا التعديل نلاحظ أن المشرع الجزائري اتبع النهج الذي رسمه المشرع الفرنسي باعطائه احتصاص النظر في قضايا الرسم على القيمة المضافة، غير أن هذا الأخير أعطى اختصاصات أوسع لهذه اللجان، بحيث أنها تشارك مع إدارة الضرائب في إعداد التقديرات الجزافية(4).

1 ـ لجنة الدائرة للطعن في مادة الضرائب المباشرة

تختص هذه اللجنة بالنظر في الشكاوي المكلفين سواء الذين تلقوا قرار الرفض الكلي أو الجزئي لتظلماتهم أو الذين لم يصدر بشأن تظلماتهم أي رد بشرط أن تحترم أجال تقديم الطعون وهو شهر إبتداءا من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي أو ابتداءا من تاريخ تبليغ قرار المدير الولائي أو إبتداء من نهاية مهلة الأربعة أشهر المعطاة للمدير للرد على تظلمات المكلفين.

ونلاحظ أن اختصاص هاته اللجنة هنا هو مجال ضيق ومحدود أي يكون للجنة حق النظر سوى في الطعون التي لا تتجاوز حصتها 200000 دج، وقد رفعت هذه الحصة 500000 دج بموجب قانون المالية لسنة 2004(5).

(1) ـــ المادة 29 من الأمر 31/96 المؤرخ في 1996/12/30 الخاص بقانون المالية لسنة 1997.

(2) ـــ تم التعديل بموجب المواد 18 ، 19 من الأمر المذكور أعلاه .

(3) ـــ أنظر التعليمة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب لوزراة المالية رقم 11 الصادرة في 1998/6/10.

(4) - **JACQUES GROCLAUDE et PHILIPPE MARCHESSOU** : Droit Fiscal Général , Dalloz, 1997, P 47.

(5) ـــ نصت عليها المادة 5 من القانون رقم 22/03 المؤرخ في 2003/12/28 المتضمن لقانون المالية لسنة 2004.

2- اللجنة الولائية للطعن في مادة الضرائب المباشرة

أن اختصاص اللجنة الولائية مماثلا لموضوع اختصاص لجنة الدائرة، أي تنتظر في الطلبات الرامية للحصول إما على إصلاح الأخطاء المرتكبة في وعاء الضريبة أو حسابها، وإما الإستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أوتنظيمي.

كذلك اختصاص هذه اللجنة في النظر للطعون المقدمة من طرف المكلفين والمقيدة بقيمة الحصة محل التراع، حيث يجب أن لا تتعدى 200.000 دج وأن لا تقل عن 500.000 دج إلا أنه وبتاءا على التعديل الوارد في قانون المالية 2004[1] فإن مجال اختصاص هذه اللجنة أصبح لحصص الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة لها التي تزيد على 500.000 دج وتقل أو تساوي 200.0000 دج.

وقد كانت اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة طبقا لقانون المالية لسنة 1986 وفق المادة 459 منه، مختصة بتحديد الربح ورقم الأعمال في حالة الاختلاف بين المكلف الخاضع لنظام التقدير الإداري والإدارة وهي ملزمة بإحالة التراع عليها. وقد أكدت ذلك الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا[2].

3- اللجنة المركزية للطعن في مادة الضرائب المباشرة

وتختص هذه اللجنة في دراسة الطعون التي كانت محل رفض من قبل لجنة الطعن بالولاية لعدم الاختصاص، أو التي صدر بشأنها رأيا لم يرض المكلف به.

وقد ألغى المشرع الجزائري إمكانية الطعن ضد قرارات اللجنة الولائية لدى اللجنة المركزية التي لم ترض المكلف بموجب قانون المالية لسنة 1998، وهذا ما أكدته التعليمية رقم 11 الصاردة في 1998/06/10 المتعلقة بلجان الطعن للضرائب المباشرة[3] على أن يسرى ذلك ابتداء من 1998/01/01 حيث تصبح كل القرارات الصادرة إبتداء من هذا التاريخ عن اللجنة الولائية والتي لم ترض بصفة كاملة المكلفين غير قابلة للطعن فيها أمام اللجنة المركزية، وعلى المكلف اللجوء مباشرة إلى القضاء، والسؤال المطروح هنا ما هو مبرر إلغاء إمكانية الطعن أمام اللجنة المركزية ما

---

(1) ـــ تعديل المادة 02/301 بموجب المواد 5، 6، 7 من القانون 22/03 الصادر في 2003/12/28 المتضمن قانون المالية لسنة 2004.

(2) ـــ أنظر قرار المحكمة العليا بتاريخ 1994/10/23، المجلة القضائية 2 – 95، ص 149.

(3) - RECUEIL des Circulaires Fiscales de L'année 1998, MF, D.G.I, D.L.F, 1998, P 57.

دام أن هذا الاجراء هو أصلا إختياري؟ حيث تقدم الطلبات إلى هذه اللجنة خلال شهرين من تاريخ تبليغ قرار الإدارة أو تاريخ إستلام رأي اللجنة الولائية.

الفقرة الثانية : رأي اللجان الطعن وكيفيات التوقيع عليها وتبليغها وعلاقاتها "آراء استشارية غير ملزمة"

تقوم لجان الطعن بدراسة الملفات وفحصها وتطلع على التقارير المرسلة من طرف المدير الولائي، وتقوم باستدعاء المكلفين أو ممثليهم القانونيين لسماعهم، وهذا وفقا للتعديل الذي جاء به قانون المالية لسنة 1996[1].

حيث أن أجل استدعاء المكلفين المعنيين لسماعهم قد تم توحيده بالنسبة لكل اللجان، يتم استدعائهم بعشرين يوميا قبل تاريخ الاجتماع إذن تقوم هذه اللجان باعطاء رأيها في النزاعات المطروحة أمامها وذلك طبقا لمحتوى المواد من 300 إلى 302 من قانون الضرائب المباشرة، إن ما تبديه هذه اللجان من أراء لا يسمو إلى مرتبة القرار ولا يعد ملزم التطبيق[2].

فبعدما كانت آراء اللجان ملزمة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف بالضريبة، أصبحت منذ قانون المالية لسنة 1997[3]. غير ملزمة كذلك حتى لإدارة الضرائب ومنحت لمدير الضرائب للولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان، فإننا نجد أن المشرع نص صراحة على حالة واحدة يمكن فيها للمدير الولائي للضرائب أن يؤجل تنفيذ رأي اللجان حينما يكون مخالفا لمادة قانونية.

إذن هناك من يرى في هذا التعديل تعطيلا لفعالية هذه اللجان، بما منحه لمدير الضرائب للولاية من سلطة وصلاحية تقدير مدى مخالفة هذه الآراء للقانون، أي يصبح اللجوء إلى اللجان الادارية للطعن يثير الشك من حيث فعاليته. ومهما كانت النتيجة التي تنتهي إليها اللجنة يبقى المكلف بالضريبة في أغلب الأحيان مضطرا الوصول القضاء[4] وبالتالي فإنه كقاعدة عامة رأي هذه اللجان استشاري لتقريب وجهات النظر بين الطرفين المتنازعين، وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 1960/12/05 حيث اعتبر رأي اللجان إستشاري لا يلزم الإدارة

---

(1) ـــ الأمر رقم 27/95 الصادر في 1995/12/31 الخاص بقانون المالية لسنة 1996، ولاسيما مواده من 26 إلى 28.

(2) - **LOUIS TROTABAS ET JEAN MARIE COTTERET** , Op Cit , P 302.

(3) ـــ المواد من 29 إلى 31 من الأمر رقم 11/96 الصادر بتاريخ 1996/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1997. التي عدلت المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة.

(4) ـــ **يلس شاوش بشير** : القانون الجبائي والمنازعات الجبائية، محاضرات ألقيت على طلبة كلية الحقوق بجامعة وهران، 2000/1999 ، (غير منشورة).

في أي شيء[1].

أما مجلس الدولة الجزائري ورغم صراحة النص المذكور أعلاه فإن بعض الغرف الإدارية نطقت بعدم قبول طعن مدير الضرائب للولاية في رأي لجنة الطعن بالولاية على أساس أن مدير الضرائب للولاية عضو في اللجنة، وبالتالي لايحق له الطعن في رأيها، ومنها قرارين صادرين عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء البليدة، وقد ألغى مجلس الدولة هذين القرارين أصدرهما في 2001/02/19[2]. وفي 2001/04/23.

وهذا مخالفا لما جاء في قرار مجلس الدولة في سنة 20002[3] لما حكم به القراران السابقان وما هو منصوص عليه صراحة في القانون .

وذهب إلى عدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن الولائية من طرف مدير الضرائب بالولاية باعتباره عضوا فيها وكان المجلس القضائي قد تطق بعدم جواز الطعن في رأي لجنة الطعن الولائية من طرف مدير الضرائب بالولاية وما نلاحظه هنا هو تعارض في قرارات مجلس الدولة ولهذا لابد من ضرورة إستقرار مجلس الدولة على التطبيق السليم للنص القانوني الصريح[4].

إن آراء هذه اللجان تصدر في اجتماعات رسمية، حيث لا تكون صحيحة في لجنة الدائرة إلا إذا حضرها ثلثي الأعضاء وللجنة الولائية سبعة أعضاء على الأقل وبالنسبة للجنة المركزية أربعة أعضاء على الأقل وهذا تحت طائلة البطلان. يجب أن تشمل هذه الآراء على البيانات التالية:

- ذكر اسم الرئيس واسماء الأعضاء المداولين.
- تاريخ المصادقة.
- ملخص عن الوقائع المتعلقة بالتراع.
- الحيثات والاعتبارات التي بني عليها الرأي، مع تسبيه.

1 ـ التوقيع على آراء اللجان

طبقا للقواعد العامة فإن المصادقة على محاضر جلسات اللجان يوقعها رئيس الجلسة وكاتبها ويكون ذلك على النسخة الأصيلة المشتملة على وقائع القضية[5].

---

(1) - Encyclopédie , Op Cit, P 30.

(2) ــ قرار رقم 1720 الصادر في 2001/2/19، مجلة مجلس الدولة، العدد 7. لسنة 2005، ص 29.

(3) ــ مجلس الدولة، الغرفة الثانية، القرار رقم 002060 الصادر في 2002/01/28.

(4) ــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 20.

(5) ــ **حسين فريجة** : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المرجع السابق، ص 76.

وإذا رجعنا إلى قانون الضرائب المباشرة فنجد المشرع لم ينص على أية كيفية للتوقيع وإنما ترك للقواعد العامة.

2ـ تبليغ آراء اللجان

يتم التبليغ عن آراء اللجان أمام المكلفين وفقا للإجراءات التالية:

ـ في حالة لجنة الدائرة للطعن، فكاتب هذه اللجنة هو الذي يقوم بالتبليغ وذلك خلال عشرة أيام، ابتداء من تاريخ إختتام الأشغال ويتم بموجب رسالة موصي عليها مع الإشعار بالاستلام.

ـ في حالة اللجنة الولائية والمركزية فإن المدير الولائي المختص إقليميا هو الذي يقوم بتبليغ قرارات الرفض أو التخفيض التي يتخذها بناء على آراء اللجان، ويتم ذلك خلال الثلاثين يوما ابتداء من تاريخ إستلام آراء اللجان.

3ـ علاقة لجان الطعن بالمديرية الولائية للضرائب

زيادة للعضوية الدائمة للمصالح الجبائية في مختلف اللجان يتولى أعوان هذه الإدارة مهام كتابة اللجنة، ويشغلون منصب مقرر بالنسبة إلى اللجنة المركزية وتبدو هذه العلاقة بشكل واضح في المواد 04/300، 04/301، 04/302 من قانون الضرائب المباشرة والمتمثلة في تبليغ آراء اللجان ووجوب تطابق قرارات الرفض أو التخفيض الصادرة من المدير الولائي للضرائب مع آراء اللجان الصادرة في هذا الشأن إلا في الحالة التي يؤجل فيها التنفيذ ويتم الطعن في آراء اللجان لصالح الإدارة الجبائية[1].

المطلب الثاني
لجان الطعن الولائية

هذه اللجان الطعن الولائية مكرسة في قانون الضرائب المباشرة المادة 345 منه[2]وكذلك في المقرر رقم 16 الصادر بتاريخ 28 ماي 1991 عن المديرية العامة للضرائب المتضمن إنشاء وتكوين

(1) ــ التعديل الذي ورد في المواد من 29 إلى 31 من الأمر رقم 31/96 المؤرخ في 1996/12/30 المتضمن لقانون المالية لسنة 1997.

(2) ــ المادة 345 من قانون الضرائب المباشرة تنص على ما يلي : " في حالة عوز أو ضيق الحال الذي يحول بينهم وبين إبراء ذمتهم إزاء الخزينة يجوز للمكلفين بالضرائب أن يلتمسوا إعفائهم من الضرائب المؤسسة قانونا أو التخفيف منها ".

وسير هذه اللجان، إذ أن المشرع أحدث هذه اللجان لتخفيف العبء عن المكلف في الحالات التي يكون فيها في عوز أو ضيق في مقدرته المالية والتي لايسمح له بتسديد ديونه، فيلجأ إلى هذه اللجان يلتمس منها مساعدته بالتخفيف عنه أو باعفائه من الضرائب المفروضة عليه قانونا(1).

وتختص هذه اللجان للنظر في طلبات المكلفين بالضريبة وطلبات قايضي الضرائب المختلفة، بحيث نجد أن لها سلطة تقديرية واسعة في قبول أو رفض الالتماس(2).

فهي غير مرتبطة بأي نص تشريعي لأنها تقوم بدراسة الملفات المعروضة عليها وفق معطيات مادية.

الفرع الأول
طلبات المكلفين بالضرائب

إن مجال اختصاص هذه اللجنة يتمثل في طلبات المكلفين وتخضع هذه الطلبات على شروط شكلية وموضوعية و هي:

1ـ الشروط الشكلية

إن هذه الشروط الشكلية الواجب توافرها في الالتماس هي نفسها المطلوبة في الشكاية في حالة الطعن النزاعي باستثناء شروط الآجال فإنه يسمح للمكلف بتقديم طلبه مرفوقا بنسخه من مستخرج الجداول وأخرى من الانذار ويوجه إلى المدير الولائي للضرائب في أي وقت.

2ـ الشروط الموضوعية

إن إلتماس التخفيف أو الإبراء من الضريبة يجب أن يكون مبررا وعلى المكلف أن يقدم الدلائل اللازمة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرار، فالطلبات المتعلقة بالحقوق الأصلية فإنه لايجوز طلب الإبراء أو التخفيف من الضرائب إلا استثناءا ما نصت عليه المادة 132 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن قانون الاجراءات الجبائية في الحالة التي يكون فيها المكلف في عوز أو ضيق الحال.

---

(1) - **CHARLES DEBBASCH** , Contentieux Administratif, 2eme édition, Dalloz, Paris, 1978, P 836.

(2) - **MARCEL WALINE** , Op Cit , P 369.

أما الطلبات المتعلقة بالغرامات والعقوبات الجبائية، فيجوز للمكلف الــذي يحــوز علــى مبررات جادة أن يقدم إلتماسا إلى المدير الولائي للضرائب المختص إقليميا، ويكون طلبه مرفوقــا بالوثائق اللازمة كمستخرج الجداول..... [1].

وذلك في أي وقت دون أن يكون مقيدا بفترة زمنية معينة للإعفــاء أو التخفــيض مــن الزيادات في الضرائب أو الغرامات ويجب على المكلف أن يرفق مع التماسه كشف تسديد الحقوق الأصلية.

الفرع الثاني
طلبات قابضي الضرائب المختلفة

نصت عليها المادة 01/346 من قانون الضرائب المباشرة[2] في حالــة مــا يكــون فيهــا التحصيل غير ممكن لأسباب تعود إلى غياب أو فقدان المكلفين أو المتوفين أو المتبرعين بلا جدوى يمكن لقابض الضرائب المختلفة أن يطلب من اللجنة إقرار الحصص غير القابلة للتحــصيل عديمــة القيمة.

حيث الطلبات التي يقدمها قابض الضرائب المتعلقة بالحصص المراد إقرار عــدم قابليتــها للتحصيل، تكون اجمالية بحيث أنها تضم كل الحصص غير قابلة للتحصيل وتقدم على المدير الولائي للضرائب في شكل بيانات قبل 20 أفريل من كل سنة على أن يتم ترتيبها حسب الآتي:

- حسب السنة، التي دخل فيها الجداول حيز التحصيل.
- بالنظر إلى نوع وطبيعة الضريبة.
- وحسب قيمة حصتها التي تفوق 250 ألف دج.

وبعد تسجيل طلبات قابضي الضرائب الخاصة باقرار الحصص التي يستحيل تحــصيلها في سجلات خاصة.

توجه هذه الطلبات إلى المفتشيات المعنية بحيث يتولى رئيس المفتشية مسؤولية التحقيق مــن صحة المعلومات المقدمة من طرف القابض، فيتأكد من أن جميع إجراءات التحصيل قد اتخــذت

---

(1) - **LOUIS TROTABAS ET JEAN MARIE COTTERET** , Op Cit , P 350.

(2) ــ تنص المادة 1/346 من القانون بما يلي : " يجوز لقابضي الضرائب المختلفة أن يطلبوا كل سنة من السنة التي تلي إدراج الجدول في التحصيل إقرار إنعدام قيمة الحصص غير القابلة للتحصيل ".

سواء ضد المكلف أو ورثته أو الأشخاص المتضامنين معه، أما إذا وجد اختلاف بين القابض ورئيس المفتشية فالفاصل هو المدير الولائي للضرائب، والقرارات التي تتخذ لاعتبار الحصص عديمة، القيمة لا تبرئ ذمة المكلف بحيث يجب معاودة متابعتهم لتحصيل الضريبة حتى بالقسر طالما لم يتم التقادم.

الفرع الثالث
اختصاص النظر في الطعون الولائية

يعود الاختصاص للنظر في لتماسات المكلف إلى السلطات الادارية سواء على المستوى الجهوي أو الولائي، بعد إستشارة لجنة الطعن بالولاية واللجنة الجهوية للطعن الولائي، وسلطة القضاء في رقابة أعمالها تنحصر في مدى مشروعية القرارات التي تتخذها الإدارة[1].

1 ـ لجنة الطعن الولائية بالمديرية

اختصاص هذه اللجنة في النظر في طلبات المكلفين والتي تقل الحصة المطعون فيها عن 250 الف دج على أن يتعلق موضوع الطعن بعوز أو ضيق حال المكلف من تبرئة ذمته من ديون عليه المادة 05/133 من قانون المالية 2002 وتتكون هذه اللجنة طبقا لنص المادة 03 من المقرر رقم 16 الصادر في 28 ماي 1991 من:

ـ المدير الولائي للضرائب رئيسا.
ـ المدير الفرعي للمنازعات عضوا.
ـ المدير الفرعي للعمليات الجبائية عضوا.
ـ المدير الفرعي للتحصيل عضوا.
ـ رئيس مفتشية وقابض الضرائب يعينهما المدير الولائي للضرائب.
ـ كاتب اللجنة رئيس مكتب المنازعات الإدارية والقضائية.

(1) - **CHARLES DEBBASCH** , Contentieux Administratif, Op Cit, P 837.

2- اللجنة الجهوية للطعن الولائي[1]

المكلف إذا لم يجد ردا إيجابيا من اللجنة الولائية أو إذا تجاوزت الحصة الضريبية السقف المسموح به قانونا فإنه يجوز له أن يلجأ إلى اللجنة الجهوية وهي صاحبة الاختصاص بالنسبة للحصص التي تفوق 250 ألف دج.

يقرر المدير الجهوي في الطلبات المرفوعة إليه دون أن يكون ملزم بتسبيب قراره ويبلغه في وثيقة خاصة إلى المكلف ففي حالة التخفيضات لصالح المكلف يقوم المدير الولائي بتبليغ قرار التخفيض إلى قابض الضرائب ورئيس المفتشية لاتخاذ الاجراءات اللازمة.

خلاصة الفصل الأول

بالرغم من الأهمية والمكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية وباعتبارها كذلك مرحلة حاسمة وضرورية والتي منحها المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، وهذا عندما يكون الغرض منها الحصول على استدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة و تعتبر هذه المرحلة وسيلة للإدارة الجبائية لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء.

وبالرغم من المزايا التي قدمها المشرع من خلال إعطائه حق التظلم الإداري لدى مدير الضرائب بالولاية، وكذلك الطعن أمام اللجان الإدارية، والتي لم تحض باقبال كبير. من طرف المكلفين نظرا لإصدارها آراء إستشارية غير ملزمة سواء للإدارة أو للمكلف إلا في حالات استثنائية.

في ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة وتتمتع بسلطات وامتيازات معتبرة في مواجهة مكلف يعتبر ضعيف بالنسبة إليها، وبالتالي يختل التوازن في المراكز القانونية بين الطرفين.

---

(1) ــ تشكيلة اللجنة الجهوية تضم :

ــ المدير الجهوي رئيسا .

ــ المدير الفرعي على المستوى الجهوي مكلف بالمنازعات .

ــ المدير الفرعي على المستوى الجهوي المكلف بالعمليات الجبائية .

ــ مديرين ولائيين يعينهما المدير الجهوي لمدة سنة .

ــ كاتب اللجنة رئيس مكتب الطعن الولائي بالمديرية الجهوية للضرائب .

الفصل الثاني
المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية

الفصل الثاني
المنازعات الجبائية أمام الجهات القضائية
"نزاع القضاء الكامل"

تمثل المرحلة القضائية للمنازعات في الدعوى الضريبية الـتي يحركهـا المكلـف أو الإدارة الضريبية أمام القضاء والتي عهد إليها القانون بالفصل في مثل هذه الدعاوى .

ويقصد بالدعوى الضريبية السلطة التي خولها القانون للمكلف للإلتجاء للقضاء للفصل في وجود أو مشروعية دين الضريبة، وهذه السلطة ذات طبيعة إجرائية(1).

ويمكن القول أن الدعوى الضريبية هي وسيلة منح الحماية القضائية لأي من الطرفين عنـد الإعتداء على حقه.

إن دراسة موضوع الطعون القضائية له أهمية، لأن هذه الضرائب أكثـر الأنـواع إثـارة للمنازعات بين المكلفين والإدارة الضريبية، نتيجة التدخل المستمر للإدارة زيادة على أن قـوانين الضرائب تخضع دائما للتعديل والتبديل مما يؤدي إلى تعددها وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها مما يجعل للإدارة حق إصدار تعليمات تفسيرية يعارضها المكلفين ومن ثم قيام منازعات بينهما.

وبالتالي يحاول التشريع حل هذه التراعات عن طريق الإدارة نفسها بأن تطلب تقديم تظلم إلى مصدر القرار.

وهي تهدف من ذلك إلى تخفيف العبء على القضاء، و إنهاء المنازعات في بدايتها، فضلا عن توفير الوقت والجهد للمكلف(2).

ومع ذلك فإن الضمان الممنوح للمكلف غير كافي، إذ أن الإدارة لا تعترف بما وقـع منها من أخطاء، زيادة على أن المكلفين لا يشعرون بالإطمئنان على حقـوقهم لأن في رأيهـم الإدارة حكم وخصم في نفس الوقت، لذلك كان طريق الطعن القضائي هو أنجـع الـضمانات للمكلفين.

---

(1) ــ **محمد حامد عطا** : المرجع السابق، ص 351.

(2) ــ **زكرياء محمد بيومي** : الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، القاهرة، دار الإتحاد العربي للطباعة، 1974، ص 04.

وباعتبار ما تمثله الرقابة القضائية من ضمان لحماية المكلفين من تعسفات وأخطـــاء الإدارة العمومية[1].

فما مدى فعالية الطعن القضائي في حالة فشل الإدارة ؟.

وما هي الضمانات التي تقدمها الجهة القضائية للمكلف ؟.

وكيف يستطيع القاضي الفصل في التراع الضريبي والتوفيق بين ضمان حقوق المكلفـــين في مواجهة الإدارة والتي تتمتع بامتياز السلطة العامة لتمويل الخزينة العمومية؟ .

ما مدى تمكن القاضي رغم عدم تخصصه في المجال الجبائي من تحكمه في حل التراع المفعم بالتعقيد التقني والنصوص المتشعبة ؟.

نتناول كل هذه الموضوعات من خلال عرض الشروط والإجراءات والمراحل التي تتبـــع في سير الدعوى الضريبية أمام القضاء.

وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث .

المبحث الأول: نتناول فيه الإختصاص والتقاضي أمام الغرفة الإدارية بـــالمجلس القـــضائي (المحكمة الإدارية).

المبحث الثالث: تتطرق إلى كيفية إستئناف قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة.

المبحث الثالث: نتناول القضاء الاستعجالي في المواد الجبائية.

---

(1) ــ تعد الرقابة القضائية أكثر الضمانات فعالية لحماية هذه الحريات.

ــ **محمد بن عراب** : إستقلالية السلطة القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة سطيف 2002 – 2003، ص 12 – 15.

المبحث الأول
اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي
"المحكمة الإدارية"

يتجه البعض إلى وجوب بأن يعهد بالاختصاص إلى القضاء العادي، لأنه هو القضاء الذي يطبق القانون المدني الذي يعتبر الشريعة العامة لشتى فروع القانون الوضعي، فتطبق أحكامه، ومن شأن ذلك تحقيق ضمانات كافية للمكلف، لا يحققها القضاء الإداري الذي يميل إلى الدفاع عن صالح الخزينة العامة(1).

بينما يتجه البعض الآخر إلى أنه يجب أن يختص القضاء الإداري بنظر المنازعات الضريبية، استنادا إلى تحديد الضريبة المستندة إلى بعض القرارات الإدارية المتخذة من طرف السلطة العامة وهي مصلحة الضرائب، ولهذا يكون الاختصاص للقضاء الإداري للنظر في هذه المنازعات(2).

ويرى فريق ثالث أن المنازعات الضريبية يجب أن تختص بها محاكم ضريبية مستقلة عن المحاكم العادية والإدارية الأخرى التي قد يتكون منها النظام القضائي في الدولة.

ويستندون في رأيهم إلى أن الطبيعة الفنية التي يتميز بها القانون الضريبي، وذاتية هذا القانون تدعو إلى أن يختص بنظر المنازعات الضريبية قضاة متخصصون(3).

إن إشكالية الاختصاص للنظر في المنازعات الضريبية المطروحة في بعض الدول كفرنسا مثلا، والتي مردها أن يختص القضاء الإداري لفض المنازاعات المتعلقة، بالضرائب المباشرة والقضاء العادي بالنسبة لمنازعات الضرائب غير المباشرة وما يخرج عن هذا النطاق فإنه يرجع لحل إشكالية تنازع الاختصاص إلى قاعدة السلطة العامة(4).

والتي مفادها : أن اختصاص القاضي الإداري لا يقوم إلا إذا ثبت وأن الإدارة استعملت أثناء تصرفها تقنيات استثنائية خارجة عن القواعد العامة وأنها استفادت من اجراءات السلطة العامة(5).

---

(1) – **G. LEROUGE** : Essai Sur L'unfication Du Cententieux Fiscal , Revue de Science et de L'égislation Financiéres, Paris , 1938, P 256.

(2) — **محمد فؤاد إبراهيم** : الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، القاهرة ، 1955، ص 359 .
— **محمد كامل ليلة** : الرقابة على أعمال الإدارة ، الرقابة القضائية 1970، بيروت، ص 462.
— أنظر : **زكرياء محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 8 .

(3) – **GAUDEMENT (P M)** : Précis de Finances Pibliques , T2, Paris, 1970, P 328.

(4) – **CHARLES DEBBASH** : Ouvrage Précité , 1975, P 95 – 112 .

(5) – **CHARLES DEBBASH** : Op Cit .

هذا الأشكال لايطرح بالنسبة للقوانين الضريبية الجزائرية، وبالتالي فالإختصاص يعــود إلى الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

وقد أعطى المشرع الجزائري إختصاص الفصل في التراع الضريبي للغرفة الإداريـــــة، طبقا لقانون الإجراءات المدنية وكذلك قوانين الضرائب المختلفة، وقد اعتمد المعيــار العــضوي كأساس لاختصاص هذه الجهة، وبقى هو المعتمد حتى بعد صدور القــانون المتعلــق بالمحــاكم الإدارية[1].

وبصدور قانون الاجراءات الجبائية فإن المادة 122 من قانون المالية لسنة 2002 منــه قــد حولت الاختصاص من الغرفة الإدارية إلى المحكمة بنصها المطابق لنص الفترة الأولى من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة، مع استبدال تسمية الجهة المختصة من الغرفة الإدارية بالمحكمة الإدارية.

إذن الاختصاص يختلف باختلاف نوع الضريبة محل التراع ففي مجال الضرائب المباشــرة، فالقانون نص على أن تفصل المحاكم الإدارية (المجالس القضائية حاليــا) بالدرجــة الأولى مــع إمكانية الطعن أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف[2].

ومنه تعتبر الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي صاحبة الاختصاص بــالنظر والفــصــــل في المنازعة الضريبية، ويتضح هذا الاختصاص من خلال المواد 7، 168 ،277 من قانون الاجــراءات المدنية وكذلك المواد من 122 إلى131 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن لقــانون الاجــراءات الجبائية.

فنجد المشرع الجزائري ألزم المكلف، وبالأخص في حالتي الإعتراض على إجراءات المتابعة والتحصيل ومنازعات الضرائب المباشرة الإلتجاء أولا إلى الإدارة عن طريق التظلم الإداري المسبق قبل تحريك الدعوى[3]، إلا أنه قبل أن تصل المنازعة إلى مرحلة دراستها من حيــث الموضــوع والفصل فيها، لابد أن تكون الدعوى المرفوعة سواء من الإدارة أو من المكلف مقبولة شكلا.

كذلك لابد أن تتوفر فيها شروط محددة من حيث الشكل والموضوع على أن تتم المراجعة الإدارية المسبقة للقرار المطعون فيه.

---

(1) — صدر قانون المحاكم الإدارية بالقانون العضوي رقم 02/98 الصادر في 1998/05/30، الجريدة الرسمية رقم 37 .

(2) — قانون عضوي رقم 01/98 الصادر في 1998/05/30 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله.

(3) — **رشيد خلوفي** : المرجع السابق، ص 86 .

أن تحترم المواعيد وأن تقدم الطعون وفق الشكليات المطلوبة[1] ولهذا قسمنا هذا المبحث إلى أربعة المطالب.

خصصنا **المطلب الأول** : لدراسة شروط قبول الدعوى سواء من طرف المكلف أو من الإدارة.

والمطلب الثاني : خصصنا للتحقيق في الدعاوي وصدور الأحكام.

وفي المطلب الثالث : نتناول فيه قرار الغرفة الإدارية بالمجلس.

المطلب الأول
شروط قبول الدعوى
"عدم احترامها يؤدي إلى رفضها"

إن مباشرة أي دعوى أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي تكون مرتبطة بتوفر شروط معينة ومحددة، سواء من حيث الشكل أو من حيث الموضوع. وأن شروط قبول الدعوى القضائية هي تلك الشروط الضرورية التي يجب توافرها لعرض نزاع ما على القاضي الإداري،، والتي تلزمه وتسمح له في نفس الوقت أن يفصل في موضوع الخلاف القائم المعروض عليه حيث ينتج، عن عدم احترام هذه الشروط عدم قبول الدعوى[2] ويقصد كذلك بشروط قبول الدعوى بشكل عام تلك الشروط التي من شأنها أن تجعل إجراءات رفع الدعوى سليمة ويتوفر فيها الشكل المطلوب لانعقاد الخصومة دون النظر إلى مدى أحقية المدعي في طلبه، أو هي الشروط التي يجب أن تتوفر حتى تملك أي جهة قضائية بصفة عامة فحص الدعوى من حيث الموضوع[3].

وسنقسم هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول : الشروط المتعلقة بالعريضة.

والفرع الثاني : إلى شرط الميعاد.

(1) — **أحمد محيو** : المرجع السابق، ص 74 .

(2) — **رشيد خلوفي** : المرجع السابق، ص 1، 2 .

(3) — **عمر محمد الشوبكي** : مبادئ الرقابة على أعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، العدد 250، السنة 1981، ص 143 .

الفرع الأول
الشروط المتعلقة بالعريضة

ترفع الدعوى الضريبية أمام الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بعريضة تكون مستوفية للقواعد العامة المنصوص عليها في قانون الاجراءات المدنية وكذلك في القواعد المنصوص عليها في المواد من 122 إلى 131 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن قانون الإجراءات الجبائية وترفع الدعوى إما بعريضة من طرف المكلف بالضريبة وإما بعريضة من طرف إدارة الضرائب[1].

أولا : بالنسبة لعريضة إدارة الضرائب

فلا ينص قانون الإجراءات الجبائية ولا قانون الضرائب المباشرة، لا على شكل معين، يتعين إفراغ عريضة إدارة الضرائب فيه، ولا على أي أجل يتعين تقديمها خلاله. وتوجد هناك حالتين يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إليهما، إلى القاضي الإداري، ممثلا حاليا في الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي.

الحالة الأولى: حالة عرض مدير الضرائب بالولاية، شكوى المكلف بالضريبة مباشرة على القاضي الإداري.

لقد نصت المادة 119 من قانون المالية لسنة 2002[2] على هذه الحالة وكذلك المادة 04/334 من قانون الضرائب المباشرة أما المادة 02/124 من نفس القانون فتنص على أن مدير الضرائب بالولاية، يعلم في هذه الحالة المكلف بالضريبة الشاكي بأن له أجلا مدته ثلاثون (30) يوما للإطلاع على الملف وتقديم الملاحظات المكتوبة إن رأى ذلك مناسبا، ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

وعند انقضاء الأجل يسلم الملف إلى مدير الضرائب للولاية للإطلاع عند الاقتضاء، على الملاحظات المقدمة.

---

(1) — **عبدالعزيز أمقران** : عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، 2003، ص 16 .

(2) — تنص المادة 02/119 من قانون المالية لسنة 2002 على ما يلي : " يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية، شريطة إبلاغ المشتكي تبعا للإجراء المنصوص عليها في المادة 02/124 أدناه.
وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية، دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ ".

وإذا ما قدمت إدارة الضرائب وقائع وأسباب جديدة فإنه يتم اختيار المكلف بالضريبة بها، قصد تقديم ملاحظاته من جديد. وإنطلاقا من هذين النصين إبداع الملحاظات التالية[1]:

1 ـ عدم تحديد الحالات التي يمكن لإدارة الضرائب اللجوء إلى مثل هذا الإجراء.

2 ـ عدم تحديد المدعي والمدعي عليه أمام الغرفة الإدارية، ويكون هنا التساؤل بخصوص الشطر الثاني من الفقرة التانية من المادة 119 المذكورة آنفا، الذي ينص على أن المحكمة الإدارية تبت في الشكوى الأصلية دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تحديدها على ورق مدموغ، أي أن القاضي يفصل في الشكوى باعتبارها عريضة، ومن هنا هل يمكن اعتبار المكلف بالضريبة مدعيا ومدير الضرائب للولاية مدعي عليها ؟.

3 ـ عدم تحديد الشروط الواجب توفرها للقيام بهذا الإجراء، وهو ما جعل المديرية العامة للضرائب تحاول في تعليمتها المتعلقة بالمنازعات الضريبية[2] تدارك هذا الفراغ من خلال تحديدها ثلاثة شروط وهي:

ـ ألا يكون مدير الضرائب للولاية، قد أبلغ المكلف بالضريبة بقرارة قبل عرضه النزاع على الغرفة الإدارية.

ـ ألا يكون المكلف بالضريبة نفسه قد مارس حق اللجوء إلى القضاء على إثر عدم حصوله على جواب من مدير الضرائب للولاية خلال أربعة (04) أشهر إبتداء من تاريخ إيداع الشكوى.

ـ وجوب إخبار مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بتوفره على أجل ثلاثين (30) يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظاته.

إن هذه التوضيحات لا تكفي لتوضيح مختلف جوانب هذا الإجراء، إذ ورغم النص عليه في قانون الضرائب المباشرة، فإننا لم نجد على أي تطبيق قضائي، وهو في هذه الحالة محل نقاش مستمر.

ثانيا: بالنسبة لعريضة المكلف بالضريبة

لاتكون عريضة المكلف بالضريبة مقبولة إلا إذا توفرت فيها شروط معينة يمكن تحديد هذه الشروط بما يلي:

---

(1) ـ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق، ص 17 .

(2) – Ministere des Finance, Direction Generale des Impots Instruction sur Les Procedures Contentievses, M.F, D.G.I, 1995, P 68.

1 ـ يجب تحريرها على مرق مدموغ وهذا حسب المادة 01/123 من قانون المالية لسنة 2002[1].

2 ـ يجب أن تكون موقعة من صاحبها دائما حسب المادة 01/123 من نفس القانون.

3 ـ في حالة تقديمها من طرف وكيل، يتعين على هذا الأخير التوفر على وكالة قانونية، تحرر على ورق مدموغ وتسجل قبل قيام الوكيل بالتصرف الذي ترخص به[2].

ويعفى من تقديم وكالة المحامون والأشخاص الذين يستمدون من وظيفتهم و صفتهم الحق في التقاضي باسم المكلف بالضريبة.

4 ـ يجب أن تتصمن صراحة الأوجه المعتمد عليها[3].

5 ـ أن تكون مصحوبة بنسخة من الإشعار بتبليغ القرار لمدير الضرائب للولاية المنازع فيه.

6 ـ يجب أن تسبب العريضة المقدمة للمحكمة الإدارية بموضوع الشكوى المقدمة إلى مدير الضرائب للولاية، غير أنه في حدود التخفيض المطالب به في الشكوى، يمكن تقديم طلبات جديدة.

7 ـ يجب تحرير كل عريضة موجهة إلى المحكمة الإدارية على ورق مدموغ، سواء كانت محررة من طرف الشاكين أو وكلائهم[4].

8 ـ يجب إيداع العريضة لدى المحكمة الإدارية خلال أربعة (04) أشهر، تحسب من يوم استلام المكلف بالضريبة الإشعار الذي يبلغه به مدير الضرائب للولاية بالقرار المتخذ بخصوص شكواه، سواء أكان هذا التبليغ قد تم قبل أو بعد إنقضاء أجل أربعة (04) أشهر المنصوص عليه في المادة 116 الفقرة الثانية من قانون المالية لسنة 2002.

ويمكننا من خلال هذا الفرع تقسيم الشروط المتعلقة بالعريضة إلى شرطين نتناول في الفقرة الأولى الشروط العامة وفي الفقرة الثانية الشروط الخاصة.

---

(1) — المادة 01/123 تنص " يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل ، وتطبق أحكام المادة 115 أعلاه ".

(2) — نصت على ذلك المادة 115 من فنس القانون .

(3) — نصت عليها المادة 2/123 من نفس القانون بما يلي : " يجب أن تتضمن كل دعوى عرضا صريحا للوسائل، وإذا جاء على أثر قرار صادر عن مدير الضرائب بالولاية، فيجب أن يرفق بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه ".

(4) — المادة 124 الفقرة 3 تنص " يجب أن يحرر على ورق مدموغ كل ما يستظهر من مذكرات أمام المحكمة الإدارية، من طرف المدعي أو من قبل وكيله ".

الفقرة الأولى: الشروط العامة

تحرك الدعوى الضريبية بعريضة إفتتاح دعوى، والتي يجب أن تتوفر علـــى مجموعـــة مـــن البيانات الشكلية تضمنتها مواد الاجراءات المدنية عامة وبعض النصوص الضريبية خاصة. وتهدف هذه البيانات إلى إعطاء المدعي عليه الصورة الكاملة عن رافع الدعوى الذي يخاصمه وموضـــوع الدعوى وغيرها من المعلومات التي يحتاج التعرف عليها(1).

وتنص المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية في الفقرة الأولى على بيانات العريضة بنصها "ترفع الدعوى إلى المجلس القضائي بعريضة مكتوبة وموقع عليها من الخصم أو من محام مقيـــد في نقابة المحامين، وتودع قلم كتاب المجلس وتسري على العريضة القواعد المنصوص عليها في المـــواد 13 ، 14 ، 15 و111 من هذا القانون... " .

ونستنتج من هذه النصوص الواردة في المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية مجموعة مـــن الشروط الشكلية التي يجب أن تتوفر في عريضة إفتتاح الدعوى الإدارية عامة والـــضريبية خاصـــة وهي:

ــ أن تكون العريضة مكتوبة.

ــ أن تتضمن بيانات أطراف الخصومة.

ــ أن تتضمن المحكمة المرفوع أمامها الطلب وأسس الطعن والوقائع بإيجاز

ــ أن تتصمن العريضة تاريخ ومكان الجلسة وعدد النسخ بعدد الخصوم.

ــ أن تكون مؤرخة وموقعة من قبل المدعي أو محاميه.

أولا: عريضة إفتتاح الدعوى تكون مكتوبة، فردية، موقعه

إن الكتابة هي أول مظهر من مظاهر خصائص إجراءات الدعوى الإداريـــة، والمقـــصود بالكتابة هي الطلب الذي يأخذ شكل عريضة وليس مجرد برقية تودع قلم كتاب المجلـــس مقابـــل وصل يثبت تسجيلها في سجل الدعاوي(2).

---

(1) ـــ **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية... ، الجزء الثاني، المرجع السابق ، ص 252.

(2) ـــ **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية... ، المرجع السابق ، ص 254 – 255 .

حيث نصت المادة 113 الفقرة الأولى من قانون المالية لسنة 2002 على أن تكون الشكايات المقدمة إلى مدير الضرائب بالولاية فردية تطبق أيضا على عريضة افتتاح الدعوى[1].

كما نصت المادة 03/123 من نفس القانون على أنه ".... لايجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية...". أي يمنع المكلف المعارضة أمام القضاء غير الضريبة التي قدم بشأنها شكاية.

أما توقيع العريضة، فإن نص المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية قد حددت في توقيع العريضة على المكلف رافع الدعوى أو محاميه دون ذكر الوكيل، وبينما نصت المادة 12 من نفس القانون المذكور أعلاه، بالنسبة للدعاوي المدنية أمام المحاكم على أن تكون العريضة موقعه من قبل المدعي أو وكيله أو محاميه للفرق الموجود بين المحامي والوكيل، وإجراء مقارنة بين صياغة المادة 12و169 من قانون الاجراءات المدنية يدل على أن الوكالة غير جائزة أمام المجالس[2].

غير أن المجلس الأعلى قضى بعكس ذلك، أي بجواز توقيع عريضة الاستئناف من قبل وكيل المستأنفة[3].

وعملا بالقاعدة التي تنص بأن الخاص يقيد العام، فإن المادة 123 من قانون المالية لسنة 2002 تنص صراحة على توقيع العريضة من قبل صاحبها أو وكيله وتطبق أحكام المادة 115 منه[4].

وخلو العريضة من الإمضاء يؤدي إلى عدم القبول شكلا من طرف الغرفة الإدارية، لكن عدم القبول ليس من النظام العام يمكن تصحيحه.

وهذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي على إمكانية تصحيح عريضة المكلف غير الموقعة حتى بعد فوات أجل الطعن القضائي[5].

(1) — أكد مجلس الدولة الفرنسي في قراره الصادر بتاريخ 1956/12/30 ، أنظر :

- **DANIEL GILTARD**, Tribunal Administratif , Forme et Contenu des Requete Jurisclasseur Fiscal, Fascicule Impots, 160S – 3 , Volume N° 11, Edition Technique , Paris, 1991, PP 5 – 6 .

(2) — **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية...، الجزء الثاني، المرجع السابق ، ص 260.

(3) — قرار رقم 44306 الصادر بتاريخ 1986/12/14، المجلة القضائية 4، السنة 1993، ص 73 — 77.

(4) — المادة 123 تنص " يجب تحرير الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها عند تقديم هذه الدعوى من قبل وكيل ، وتطبق أحكام المادة 115 أعلاه ".

(5) – C.E 11/07/1984, Req N° 35663, **JEAN PIERRE LOOTEN** , Op Cit, P 169.

أما بالنسبة للإدارة الجبائية، فالشكاية الموجهة من طرفها مباشرة إلى القضاء فيشترط توقيع العريضة من ممثل الدولة. أي الوزير المعني أو الموظف المختص أو من له التفويض طبقا لنصوص تشريعية وتنظيمية.

ثانيا: أن تتضمن العريضة بيانات أطراف الخصومة التاريخ والمكان وعدد النسخ

إن تضمين العريضة بيانات أطراف الخصومة، يتمثل في تحديد هوية كل من الطرفين وذلك يسهل في تحديد الشخص المطلوب تكليفه بالحضور.

وأن تحديد الجهة القضائية المختصة وتاريخ الجلسة ومكان إنعقادها، كلها معلومات تفيد المدعي عليه ليتمكن من حضورها وهذا طبقا لنص المادة 13 الفقرة الرابعة من قانون الإجراءات المدنية، وتكون العريضة مرفقة بعدد من النسخ يساوي عدد الخصوم أو المدعى عليهم.

ثالثا: أن تتضمن العريضة ملخص للموضوع وتسببيها

لقد أشارت المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية التي أحالت عليها المادة 169 من نفس القانون بهذه الصياغة المذكورة أعلاه، وكذلك أكدتها المادة 241 من نفس القانون في فقرتها الثالثة[1].

وهذه البيانات أساسية، لأنه بدون عرض الوقائع وتحليلها وتقديم أسانيد الطلب لا يمكن أولا للخصم أن يقدم وسائل دفاعه ومناقشته لطلب المدعي، ولا يتمكن كذلك القاضي من الإحاطة بعناصر النزاع والفصل فيه ولكن هذا لا يعني أنها من النظام العام أو لا يجوز تصحيحها فقد شرعت لمصلحة الطرفين وليس لمصلحة النظام القضائي والعبرة دائما بالطلبات الأخيرة[2].

والعريضة في منازعات الضرائب مثلها مثل التظلم المرسل إلى المدير الولائي للضرائب، فيجب أن تتضمن عرضا صريحا لطلبات المدعى ووسائله لتثبيت صحة إدعائه وتكون هذه الوسائل مؤسسة على حجج قانونية، فلا يكفي الإشارة إلى عريضة أخرى، أو إقتصار المكلف على إبداء رغبته في إحالة النزاع أمام المحكمة الإدارية أو لأنه لا يقبل قرار مدير الضرائب[3].

---

(1) — لتكن العريضة مقبولة شكلا لابد أن " ... تحتوي على موجز الوقائع، وكذلك الأوجه التي بني عليها الطعن المرفوع أمام المحكمة العليا ... ".

(2) — **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية...، الجزء الثاني، المرجع السابق ، ص 258 .

(3) — **زكريا محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 75.

كما أن عريضة الدعوى التي لا تتضمن أي شرح بخصوص القرار المطعون فيه والتي تكتفي بعبارات التشكيك الواردة فيها لا تتضمن أي ضرر محقق الوقوع لا تكون مقبولة، لأن المحكمة العليا لا تستطيع على ضوء هذه المعطيات فحص مدى سلامة هذا الطعن[1].

وإن عدم تعديل العريضة يؤدي إلى عدم قبولها شكلا وتكون العريضة أيضا غير مقبولة لعدم تعديلها كذلك عندما لا تقدم تحليلا للوقائع وتكتفي بالإحالة على ما ورد بالتظلم[2].

أما التسبيب الذي تسبب به العريضة، الموجهة إلى القاضي تكتسي طابعا متميزا تختلف باختلاف ما إذا كان صاحب العريضة هو المكلف أو إدارة الضرائب، إذ هناك من رجال الفقه القانوني من يرى بأن الإدارة توجد في وضعية امتيازية، بدون أن يكون هناك ما يبرر عدم التساوي، إذ تستفيد الإدارة من حرية استبدال الأوجه سواء كانت مدعية أو مدعي عليها، فإنها تستطيع في أي مرحلة من مراحل الدعوى تغيير الوجه لتأسيس طلبها أو دفاعها حتى ولو كان الوجه الجديد المثار ليس من النظام العام[3].

أما المكلف بالضريبة فلا يمكنه الخروج عن الإطار الذي رسمه وحدده في شكواه المقدمة لإدارة الضرائب.

لذا، فإنه وإذا كان يستطيع بدوره إثارة أوجه جديدة وطبقا للمادة 03/83 من قانون الإجراءات الجبائية المقابلة للمادة 03/123 من قانون المالية لسنة 2002[4].فإنه مقيد بحدود السبب القانوني الذي أسس عليه شكواه، وهذا ما أكده قرار صادر عن مجلس الدولة في 2000/02/14[5] " وفصل بعدم قبول الدعوى لاختلاف فحواها عن فحوى الشكوى الضريبية.

---

(1) — المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) قرار رقم 29166 بتاريخ 1982/12/25 أنظر :

ـــ **مسعود شيهوب** ، المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، المرجع السابق، ص 259.

(2) — المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) قرار رقم 39682 بتاريخ 1985/01/12 ، قضية المقاولة العمومية لأشغال المياه، ضد وزارة الصحة العمومية والسكن ، المجلة القضائية 1 — 90 ، ص 209.

(3) – **SCHARLES DEBBACH et JEAN CLAUDE RICCI** , Contentieux Administratif Precic Dalloz , 7eme , édition, Paris, 1999, P 790.

(4) — المادة 03/123 من قانون المالية لسنة 2002 ، تنص " لايجوز للمدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مدير الضرائب بالولاية، ولكن يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي يفتتح بها الدعوى ".

(5) — مجلس الدولة، الغرفة الأولى 2000/02/14، قرار رقم 90171 ، أنظر :

ـــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 35.

حيث أنه وفي قضية الحال فإن المستأنف عليه وجه للمستأنفة شكوى لمنازعة ضريبة الرسم على النشاط الغير تجاري، وفي عريضته الافتتاحية للدعوى، فإن المستأنف عليه لجأ للجهة القضائية الإدارية لطلب إبطال التقييم الجزائي.

وأن المستأنف عليه أدخل إذن في عريضته الافتتاحية للدعوى شكوى لمنازعة إشـــتراكات مختلفة عن تلك التي ذكرها في شكواه وأنه يتعين معاينة بأن قضاة الدرجة الأولى خرقوا مقتضيات المادة 338 الفقرتين 03،02 من قانون الضرائب المباشرة وبالتالي إلغاء القرار المـــستأنف المـــصرح بقبول الدعوى ".

أما إدارة الضرائب، فتستطيع إثارة ما تشاء من الأوجه الجديدة من منطلق أنها ملزمة دوما بالاحتجاج بالمقتضيات الضريبية المقررة في النصوص القانونية الضريبية دفاعا عن مصالح الخزينـــة العامة.

ويثور هنا التساؤل بهذا الصدد عن المقصود بعبارة الطلبات الجديدة الواردة في الفقرة الثالثة من المادة 123 المذكورة آنفا، من النص العربي، فهذه الفقرة محررة كما يلي: " لايجوز للمـــدعي الاعتراض أمام المحكمة الإدارية على حصص ضريبية غير تلك الواردة في دعواه الموجهة إلى مـــدير الضرائب للولاية، ولكنه يجوز له في حدود التخفيض الملتمس في البداية أن يقدم طلبات جديدة أيا كانت شريطة أن يعبر عنها صراحة في العريضة التي يفتتح بها الدعوى ".

إن المستقر والمتعارف عليه أن مبدأ ثبات الطلب يبرر عدم قبول الطلبـــات الجديـــدة وأن الأوجه الجديدة تكون مقبولة شريطة استنادها إلى نفس السبب القانوني للأوجه الأصلية ما عـــدا الأوجه من النظام العام لكي تكون مقبولة(1).

وبالتالي فإن عبارة "طلبات جديدة" الموجودة في المادة المذكورة أعلاه ناجمة عن خطـــأ في الترجمة، إذ أن المشرع أستعمل في النص الفرنسي عبارة ""Conclusion Nouvelles، ولم يستعمل عبارة "Demandes Nouvelles" وقصد بالتالي الأوجه الجديدة وليس الطلبات الجديدة.

وعلى القاضي الضريبي الذي يتمتع بالسلطة التقديرية الواسعة، التمييز فيما يعرض عليه، بين الطلبات الجديدة والأوجه الجديدة عند قيامه باجراءات التحقيق في العريضة.

---

(1) – **AGHATE VAN LANG** , Genevieve Gondouin Veronique Inserguet Brisset Dictionnaire de Droit Administratif , 2eme Edition Armand Colin 1999, P 49.

ـــ أنظر **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السباق ، ص 36 .

هذا بالنسبة للطلبات أما بالنسبة للتسبيب لعريضة إفتتاح الدعوى يتميز بخصوصية تامة.

فإذا قارنا وضعية المكلف والإدارة الجبائية نجد هذه الأخيرة في وضعية جد ممتازة دون أن يوجد تفسير لذلك(1) حيث تتمتع الإدارة بحرية تغيير الوسائل التي تؤسس عليها سواء أكانت مدعية أو مدعى عليها وإثارة أي سبب قانوني جديد في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، بينما المكلف يجد نفسه مقيد لعدم السماح له بتقديم أي أسانيد أو وسائل جديدة، إلا خلال الأجل الممنوح له لإيداع الطعن القضائي(2).

فإذا كان المكلف غير ملزم باختيار الأسس النهائية لتدعيم طلبه أثناء تقديم الشكاية، فإنه في نزاع التحصيل وخاصة بالنسبة لإستيراد الأشياء المحجوزة ملزم بالتمسك بنفس وسائل الإثبات المدعمة لطلبه، أمام الجهة القضائية، ولن تقبل منه أية وسائل إثبات جديدة ولا أي مبرر غير ذلك الذي ورد في الطلب الأصلي الموجه إلى المدير الولائي للضرائب(3).

أما بالنسبة لتأجيل الدفع، ففي مجال الشكاية التراعية في نزاع الوعاء فإن المكلف يمكنه تقيدم طلب التأجيل دفع الضريبة إلى غاية الفصل في الشكاية، بشرط تقيدم الضمانات الكفيلة لتغطية دينه الضريبي.

وبناءا على التعديل الذي جاء في نص المادة 04/122 من قانون المالية 2002 المتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، لم يصبح بإمكان المكلف تقديم مثل هذا الطلب إلى القضاء ولا يستفيد إلا من تأجيل الغرامات المستحقة عليه لتأخره في دفع الضريبة إلى غاية صدور حكم يفصل في الدعوى.

ونلاحظ أن المشرع الجزائري في حالة عدم تقديم المكلف الضمانات الكافية لتغطية دينه، فلا يمكن للإدارة متابعته عن طريق البيع إلا بعد صدور قرار نهائي من قبل مدير الضرائب مع تمكينها فقط بالتدابير التحفظية الكفيلة بضمان حقوق الخزينة العامة وهذا طبقا لنص المادة 114 من نفس القانون.

---

(1) – **SCHARLES DEBBACH et JEAN CLAUDE RICCI** , Op Cit , P 790.

(2) — هذا الشرط يقابله ما نص عليه المشرع الجزائري في مجال الطلبات الجديدة طبقا لنص المادة 113 من قانون المالية لسنة 2002.

(3) — تنص المادة 193 من قانون المالية لسنة 2002 " ... ولا تثبت المحكمة الإدارية إلا بالإطلاع على وسائل الإثبات المقدمة لرئيس المصلحة، ولا يخول لأصحاب الطلب أن يقدموا وسائل إثبات غير تلك التي استظهروا بها دعما لمذكرتهم ولايتذرعوا في طلباتهم بظروف فعلية غير تلك التي ورد عرضها في مذكرتهم ".

الفقرة الثانية: الشروط الخاصة

وتتعلق هذه الشروط بشرط تحرير العريضة على ورق مدموغ وشرط إرفاق العريضة بالقرار المطعون فيه.

أولا: شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ

إن تسمية الورق المدموغ "Papier Timbre" كانت تعني في السابق[1] ورقا معينا يتم الحصول عليه من إدارة الضرائب بمقابل مالي، أما في الوقت الحاضر فيقصد بها الورق العادي وعليه الطابع الضريبي (طابع الدمغة) الخاضع لقانون الطابع.

ولا يزال العديد من المواطنين الجزائريين يعتقدون بأن الورق المدموغ مكسو بحالة الطابع الرسمي ومحصن من البطلان وضمانا لصحة المعاملة، فهذه الورقة المدموغة لا قيمة قانونية لها ما لم يحرر عليها الضابط العمومي (الموثق، المحضر....) عقدا رسميا، فالرسمية هنا مستمدة من صفة القائم بتحرير العقد على هذه الورقة[2].

حيث يعتبر شرط الدمغة شرطا خاصا بالدعوى الضريبية على غرار الدعاوي الادارية الأخرى، وقد كان منصوص عليه ضمن نص المادة 338 فقرة أولى من قانون الضرائب المباشرة[3].

وقد جاءت المادة 123 من قانون المالية 2002 بنفس المضمون وجاء النص على شرط الطابع في عريضة افتتاح الدعوى الضريبية بصيغة الوجوب دون النص على جزاء تخلف هذه الشكلية[4].

فإن التساؤل يثور بخصوص مصير العريضة غير المحررة على ورق مدموغ فهل يؤدي ذلك إلى التصريح بعدم قبولها أم لا؟.

---

(1) — هذه التسمية وهذه الممارسة موروثة عن العهد الاستعماري وكان معمولا بها في فرنسا منذ 1832 وطبقته العديد من أحكام المحاكم الإدارية، ومجلس الدولة بخصوص منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر طيلة عهد الاستعمار، منها مجموعة الأحكام والقرارات الصادرة في كتيب مطبوع بالمطبعة الرسمية بالجزائر، سنة 1958، صادر عن وزارة الجزائر، المديرية العامة للمالية، مصلحة الضرائب المباشرة ومسح الأراضيي.

(2) — **علاوة بوتراغ** : سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، جويلية، أوت 2001، عدد 2، ص 39.

(3) — نصت على ما يلي : " يجب تحرير الطلبات على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها ... ".

(4) — تنص الفقرة الأولى من المادة 123 من القانون على ما يلي : " يجب تحرير عريضة افتتاح الدعوى على ورق مدموغ وتوقيعها من قبل صاحبها ... ".

إن الاجتهاد القضائي في هذا المجال غير مستقر، فهناك من القرارات التي ألزمت وجـــوب دمغ العريضة أمام قضاة الدرجة الأولى وأمام الاستئناف تحت طائلة عدم القبول[1].

وهناك من القرارات ما قضت به المحكمة العليا وفصلت بعدم قبول العرائض التي لاتستوفي شرط الطابع في مواد الضرائب المباشرة، لكنها لاتعتبر عدم القبول هذا من النظام العـــام لكونهـــا أجازت تصحيح هذه الشكلية خلال سير الاجراءات وقبل وضع القضية في المداولـــة معتمـــدة في تبريرها على أن النص القانوني لم ينص على إغفال هذا الاجراء يرتب البطلان[2].

وقد نصت المادة 03/124 من قانون المالية 2002 على وجوب تحرير كل ما يستظهر به من مذكرات أمام الغرفة الإدارية على ورق مدموغ، فإن المحكمة العليا كذلك قد قضت باســـتنادها على نص المادة 03/398 من قانون الضرائب المباشرة بأن شرط الطابع لا يكون واجبا إلا بالنـــسبة لعريضة إفتتاح الدعوى دون المذكرات التعقيبية[3] مع أن المادة المذكورة أعلاه صريحة، لأنه لـــو كان المقصود بمصطلح مذكرات المدعي أو وكيله هو عريضة إفتتاح الدعوى فقط، فقد نص عليها من قبل، ويكون ذلك من قبل التكرار.

وأن الهدف من اشتراط دمغ المذكرات هو جعل عملية الدفوع جدية، بمعنى إقتنـــاع كـــل طرف بجدية ما يقدمه من دفوع[4].

وهناك قرارات تقر كذلك بجواز تدارك هذا السهو أثناء سير الدعوى وتصحيح العريـــضة بجعلها مطابقة لما هو مقرر قانونا وهذا ما جاء به قرار أصدرته المحكمة العليا بتاريخ 1993/01/03 تم النص فيه على مايلي:

---

(1) ـــ مجلة مجلس الدولة (الغرفة الثانية) العدد 01 لسنة 2002 الصادر بتاريخ 2001/6/11، رقم القرار 001190، ص 123.

(2) ـــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) ملف رقم 73259 بتاريخ 1990/10/21، قضية (ش.ج) ضد نائب مدير الضرائب بسيدي بلعباس، المجلة القضائية ، 1 ـــ 92 ، ص 149.

(3) ـــ من المستقر عليه قانونا وقضاء أن استعمال الورق المدموغ لايكون واجبا إلا في عريضة إفتتاح الدعوى، وم ثم فإن المجلس القضائي ـــ في قضية الحال ـــ بقضائه بعدم قبول الدعوى شكلا بسبب عدم دمغ المذكرة التعقيبية تكون قد أخطأت في تطبيق القانون، ومتى كان ذلك إستوجب إلغاء القرار المطعون فيه .

ـــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) قرار رقم 72087 بتاريخ 1991/04/07 قضية (إ. م) ضد المفتش الفرعي للضرائب المباشرة بسيدي بلعباس، المجلة القضائية، 1 ـــ 93، ص 150.

(4) ـــ **حسين فريجة** : المرجع السابق ، ص 96.

" حيث أنه لا يبرز من قراءة القرار المطعون فيه بأن قضاة الموضوع أجابوا علـــى الوجـــه المأخوذ من المادة397 الفقرة الأولى من قانون الضرائب المباشرة التي تلزم المكلف بالضريبة بتحرير طعنه على ورق مدموغ.

حيث أن هذه المادة تسمح للقاضي بدعوى المكلف بالضريبة بتسوية هذا الإغفـــال أثنـــاء الدعوى، وأنه يتعين إلغاء القرار المطعون فيه من أجل إنعدام الأسباب مع الإحالة "[1].

هذا ما أكده مجلس الدولة لاحقا وأبرزه في قراره رقم 16004 من خلال الحيثيات الآتية:

ـ " حيث أنه يستخلص من القرار الصادر عن مجلس قضاء البويرة في 1995/03/13، بـــأن المستأنف عليه، قد رافع مديرية الضرائب لولاية البويرة من أجل إلتماس إلغاء الضريبة المستحقة.

ـ حيث أنه وبموجب هذا القرار فمجلس البويرة قد قرر عدم قبول الدعوى شكلا وسبَّبَ هذا الرفض بسببين أحدهما هو أن مذكرة إفتتاح الدعوى لم تكن على ورقة مدموغة.

ـ حيث أنه إذا كان يمكن للمستأنف عليه أن يصحح ما طلب منه في الشطر الأول لهـــذا القرار والمتعلق بورقة مدموغة ويرجع أمام نفس المجلس بعد هذا التصحيح كما هو مستقر عليـــه قضائيا" [2].

وذهب مجلس الدولة في قرار آخر إلى أن عدم دمغ العريضة لا يرتب أصلا عـــدم قبولهـــا شكلا على أساس أن دمغ العريضة من صلاحية كتابة الضبط[3].

"لكن حيث أنه بالرجوع إلى العريضة الافتتاحية للدعوى يتضح بـــأن شـــكلها صـــحيح وسددت جميع تكاليف الاجراءات، وأن القيام باجراءات دمغ العريضة مـــن صلاحيـــــــــــات كتابة الضبط وبالتالي يتعين إلغاء القرار المعاد الصادر عن الغرفة الإدارية الناطق بعـــدم قبـــــول الدعوى شكلا لكون العريضة الإفتتاحية غير مدمغة طبقا لنص المادة 338 من قـــانون الـــضرائب المباشرة ".

---

(1) ــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) 1993/01/03 قرار رقم 89033، أنظر :

ــ **عبدالعزيز أمقران** : عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص، المنازعات الضريبية ، 2003، ص 33.

(2) ــ مجلس الدولة، (الغرفة الرابعة) 1999/05/31 قرار رقم 160040، أنظر نفس المرجع أعلاه.

(3) ــ مجلس الدولة، (الغرفة الرابعة) 2001/02/19 قرار رقم 001125، عن **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق، ص 33.

وأصدر مجلس الدولة قرارا مناقضا تماما لهذا بتاريخ 2000/06/26 نطق فيـــه بعـــدم قبـــول العريضة بسبب عدم دمغ العريضة على أساس دمغ العريضة من النظام العام، مؤيدا في ذلك قرارا صادرا عن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء قسنطينة أثار وجه عدم الدمغ تلقائيا[1].

حيث أن الغرفة الإدارية لمجلس قضاء قسنطينة وبرفضها العريضة المقدمة إليها شكلا فإنهـــا تبرره بسبب أن العريضة لم تقدم على ورق مدموغ تطبيقا لمقتضيات المـــادة 338 مـــن قـــانون الضرائب المباشرة.

حيث أن هذا السبب غير مثار من طرف مديرية الضرائب وهو من النظام العام خلافا على مزاعم السيد (س). وأن قضاة الدرجة الأولى وبإثارتهم إياه تلقائيا قاموا بـــذلك بتطبيـــق ســـليم للقانون.

وحسب رأي الأستاذ عبد العزيز أمقران[2] يمكن السماح بتدارك تحرير العريضة على ورق مدموغ إلى غاية قفل باب التحقيق بحيث يتعين على المستشار المقرر دعـــوة محـــرر العريـــضة إلى تصحيحها عملا بقاعدة الطابع الإستقصائي لإجراءات التحقيق في المنازعة الإداريـــة عامـــة وفي المنازعة الضريبية خاصة، على أن يجسد ذلك بصدور قرار عن جميع غرف مجلس الدولـــة طبقـــا للمادة 31 من القانون العضوي المحدد لاختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله[3]. والتي تنص على أن يعقد مجلس الدولة في حالة الضرورة جلساته مشكلا من كل الغرف مجتمعة، لاســـيما في الحالات التي يكون فيها القرار المتخذ بشأنها يمثل تراجعا عن اجتهاد قضائي.

أما في فرنسا فمنذ صدور قانون المالية لسنة 1994، القانون رقـــم : 1352/93 الـــصادر في 1993/12/30، فإن كل عرائض إفتتاح الدعوى تخضع لرسم دمغة مماثل مقداره 100فرنك فرنسي من دون تمييز بين الدعاوي الضريبية أو الدعاوي الإدارية الأخرى[4].

---

(1) — مجلس الدولة، (الغرفة الثالثة) قرار رقم 76922، أنظر المرجع السابق المذكور سابقا.

(2) — هذا العمل هو جزء من عمل جماعي أعده الأستاذ بقسم الدراسات العليا بكلية الحقوق، ببن عكنون، جامعة الجزائر.

(3) — قانون عضوي رقم 01/98 الصادر في 1998/05/30، الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية ، العدد 37، لسنة 1998.

(4) – **GILLES DARCY et MICHEL PAILLET** , Contentieux Administratif, Dalloz , Paris, 2000, P 149 – 150 .

– **SCHARLES DEBBACH et JEAN CLAUDE RICCI** , Op Cit , P 606.

وغياب هذه الشكلية تتعرض العريضة لعدم القبول طبقا لنص المادة 87 الفقرة01 من القسم التنظيمي من تقنين المحاكم الإدارية، ومحاكم الاستئناف، لكن تصحيح هذا العيب أثناء النظـــر في الدعوى ممكن وجائز.

والملاحظ في التشريع الجزائري أنه إذا كانت الإدارة الضريبية هي المدعية فهي معفاة مـــن شرط الطابع وهذا طبقا للمادة 02/119 من قانون الماليـــة 2002 المتـــضمن قـــانون الاجـــراءات الجبائية[1].

ثانيا : شرط أن تكون العريضة مرفوقة بالقرار المطعون فيه

نصت على هذا الشرط الفقرة الثانية من المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية، بالنـــسبة للدعاوي الإدارية أمام الغرفة الإدارية، حيث نصت المادة المذكورة أعلاه على وجوب أن تكـــون العريضة مصحوبة بالقرار المطعون فيه.

لقد طبقت المحكمة العليا هذه القاعدة تطبيقا حرفيا وصارما، وهكذا قررت أنه "لـــيس في وسعها النطق بالإبطال المنصب على قرارات أو مستندات والتي لم تطلع على فحواهـــا ولا حـــتى على وجودها[2]. إذا كانت المادة 282 من قانون الاجراءات المدنية واضحة في صياغتها، حيـــث بينت أن الأمر يتعلق بالقرار السابق وليس بالقرار الأصلي الذي وقع بشأنه التظلم فإن المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية مشوبة بنوع من العمومية المفضية إلى شيء من الغموض، فالـــسؤال المطروح هو هل المقصود بالقرار المطعون فيه القرار السابق أم القرار الأصلي؟.

فإذا كان قانون 23/90 الصادر في 1990/08/18، قد استغنى عن إجـــراء الـــتظلم الاداري كشرط من شروط الدعوى الإدارية أمام المجلس القضائي، فإنه لا يبقى من مجال لتطبيق القاعـــدة المذكورة في المادة 169 من قانون الاجراءات المدنية سوى في دعوى الإلغاء التي تقوم أساسا علـــى الطعن في قرارات الولايات أو البلديات أو المؤسسات العمومية الإدارية، ويتعين على الطاعن تقديم هذا القرار رفقة العريضة.

---

(1) — المادة 02/119 تنص على ما يلي : " يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي تبعا الإجراءات المنصوص عليها في المادة 2/124 أدناه .
وفي هذه الحالة تبت المحكمة الإدارية في الشكوى الأصلية، دون أن يتعين على المكلف بالضريبة تجديدها على ورق مدموغ ".

(2) — المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) قرار رقم 50840 بتاريخ 1988/7/16 أنظر :
ـــ **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية...، الجزء الثاني ، المرجع السابق، ص 287 .

واستثناء من القاعدة العامة، فإن نصوص خاصة تشترط التظلم في بعض الدعاوي الإدارية العائدة لاختصاص المجالس لمنازعات الضرائب، فهل المقصود بالقرار المطعون فيه القرار السابق، أم القرار الأصلي؟ أحيانا لا يكون هناك قرار أصلي، فينحصر الأمر في القرار السابق مثلا في حالة دعوى إعفاء من الضريبة، وأحيانا قد ترتبط الدعوى بالقرار الأصلي كما هو الحال في قرار فرض الضريبة.

وهنا يبقى التساؤل مطروحا، ويعتقد الأستاذ شيهوب مسعود أن الحل المعلن عنه في المادة 282 من قانون الاجراءات المدنية صالح للتطبيق هنا، ويضمن الانسجام بين مختلف الدعاوي[1].

الفرع الثاني
شرط الميعاد "مواعيد مضبوطة ومحددة"

كالمنازعات الإدارية بشكل عام ترتبط المنازعة الضريبية بمواعيد محددة ومضبوطة واجبة الاحترام وإلا لاتقبل الدعوى شكلا.

ومن خاصيات الدعوى الضريبية أن للإدارة إمتياز المبادرة لرفع الدعوى أمام القضاء من تلقاء نفسها دون أن يفصل المدير الولائي في الشكاية الموجهة إليه من طرف المكلف.

ففي هذه الحالة فهل هي مقيدة بمواعيد محددة مثلها مثل المكلف؟ وهل هناك توحيد في الميعاد لرفع الدعوى الضريبية لنزاع الوعاء والتحصيل؟ وهل يسقط حق المكلف بفوات الميعاد المحدد؟.

هذا ما سوف نتناوله في هذا الفرع ضمن الفقرتين التاليتين: الفقرة الأولى تحديد ميعاد رفع الدعوى والفقرة الثانية يتضمن كيفية حساب الميعاد وانتهائه.

الفقرة الأولى: تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية

إن المشرع الجزائري حدد هذه أربعة (4) أشهر منحها للمدير الولائي للضرائب للرد على شكاوي المكلفين بالضريبة، وهذا ما نصت عليه المادة 122/ الفقرة1 من قانون المالية 2002[2].

---

(1) — **مسعود شيهوب** : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية...، الجزء الثاني ، المرجع السابق، ص 288.

(2) — المادة 01/122 تنص : " يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في مدة أربعة أشهر، ابتداء من يوم استلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب بالولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه ... ".

وكذلك المادة 116 الفقرة2[1].

وهذا الأجل الممنوح يعود إلى تفادي الإزدواج للجوء إلى العدالة، بحيث أنه إذا لم تحدد هذه المدة فإنه من الممكن أن يعرض الملف على العدالة من قبل المكلف إذا تجاوز المدير الولائي للضرائب هذه المدة في الرد عليه. بحيث أن المكلف إذا لم يتلقى الرد عن شكواه فإنه يجوز له أن يلجأ إلى القضاء، وفي نفس الوقت يعرض الأمر من طرف المدير الولائي للضرائب، وبالتالي تكون القضية قد عرضت من الطرفين[2].

وإن تحديد ميعاد رفع الدعوى الضريبية وجب التمييز بين ما إذا كانت الدعوى مرفوعة من طرف المكلف أو الإدارة. وكذلك نوع التراع هل هو نزاع الوعاء أو نزاع التحصيل.

أولا: ميعاد رفع الدعوى من طرف المكلف

حيث كان ميعاد رفع الدعوى بموجب القوانين القديمة محدد بشهرين، لكن القانون الجديد[3] وحَّدَهَا مع الميعاد العام وجعلتها أربعة أشهر من تاريخ تبليغ القرار رفض التظلم أو تاريخ إنتهاء مهلة السكوت المقررة للإدارة[4]، وهذا ما قرر في مجال نزاع الوعاء أما في حال نزاع التحصيل فميعاد رفع الدعوى القضائية يختلف عن ميعاد رفع دعوى نزاع الوعاء وعن الميعاد العام المنصوص عليه في المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية، فطبقا للمادة 193 من قانون المالية لسنة 2002 فالطعن ضد قرار حجز الأشياء من منقولات وما ماثلها.

والاعتراض على الشرعية الشكلية لاجراء المتابعة والاعتراض على التحصيل القسري طبقا للمادة 194 من نفس القانون المذكور أعلاه قيم في أجل شهر[5].

ثانيا: ميعاد رفع الدعوى من الإدارة الجبائية

---

(1) — المادة 2/116 من نفس القانون تنص " يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي في أجل أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها ".

(2) — أمزيان عزيز : المرجع السابق ، ص 75 .

(3) — القانون رقم 36/90 الصادر في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 والقانون رقم 25/91 الصادر في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية 1992.

(4) — المادة 1/337 من قانون الضرائب المباشرة .

(5) — إذا قارنا الأجل الممنوح في نزاع الوعاء والذي هو أربعة أشهر فإننا نجد الأجل الممنوح في نزاع التحصيل هو شهر وهذا الأجل يعتبر قصير رغم ما يحققه للمكلف في حالة حجز المنقولات يحتاجها في العمل أو سلع سريعة التلف بقدر ما يهدده قصر الأجل إذا لم ينتبه لفواته .

الأصل أن الإدارة الجبائية تكون في موقع المدعي عليها واستثناء عن ذلك منح القانون لهـا رفع الدعوى أمام القضاء تلقائيا بدون أن تفصل في الشكاية المقدمة من طرف المكلف. وبالتـالي تتحول من مدعي عليها إلى مدعي[1].

ولكن بشروط معينة وهي:

ـ تبليغ المشتكي بقرار إحالة القضية للمحكمة الإدارية.

ـ عدم إقدام المكلف بنفسه في حالة سكوت الإدارة لمدة 04 أشهر على رفع دعوى أمـام القضاء.

ـــ تطبيق أحكام المادة 02/124 من قانون الاجراءات الجبائية والمتعلقة بإطلاع المكلف على الملف خلال أجل مدته 30 يوما وإبداء ملاحظات مكتوبة أو يعلن رغبته اللجـوء إلى الخبرة.

ـ كذلك حالة طعن الإدارة الضريبية ممثلة في المدير الولائي للضرائب في قرارات اللجـان الإدارية والمنصوص عليها في المواد 29،30،31 من قانون المالية لسنة 1997[2].

وأصبح لمدير الضرائب أن يطعن في قرارات اللجان الخاصة بطعون المكلفين، كمـا رأينـا سابقا إذا كانت مخالفة، لنص قانوني وفي أجل شهر من تاريخ صدور قرار اللجنة.

الفقرى الثانية : حساب الميعاد وإنتهائه

كما ذكرنا سابقا فإن المادة 122 من قانون المالية لسنة 2002 المتضمن لقانون الاجـراءات الجبائية في فقرتها الثانية على أنه "يجب أن تحرك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في مدة أربعـة (04) أشهر إبتداء من يوم إستلام الأشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ بشأن شكواه سواء كان هذا التبليغ ثم قبل أو بعد الأجلين المنـصوص عليهمـا في المادتين 02/116[3] والمادة 117 من نفس القانون.

---

(1) — نصت عليها المادة 2/119 من قانون الإجراءات الجبائية التي تنص " يمكنه أيضا أن يخضع بصفة تلقائية النزاع لقرار المحكمة الإدارية شريطة إبلاغ المشتكي ... ".

(2) — تقابلها المواد 04/300 ، 04/301 ، 04/302 من قانون الضرائب المباشرة .

(3) — المادة 2/116 من القانون المذكور أعلاه تنص " يبت مدير الضرائب بالولاية في الشكاوي في أجل أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها ".

هذه المادة الأخيرة التي تنص في فقرتها الثانية على أنه[1] في حالة تعلق الشكوى بمبلغ اجمالي يفوق 10 ملايين دنيار (10.000.000دج)، فإنه يتعين على مدير الضرائب للولاية أخـــذ بـــرأي الإدارة المركزية ممثلة في المديرية العامة للضرائب، وبالتالي فإن الأجل يمدد بشهرين كما أن الأجل المقرر للبث في الشكوى المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية علـــى المستوى الوطني هو ستة (06) أشهر ويتولى مدير الضرائب على مستوى الولايـــة تبليـــغ القـــرار الفاصل في الشكوى إلى المكلف.

حيث تكون الدعوى القضائية سابقة لأوانها في حالة طعن المكلف في قرار مدير الـــضرائب للولاية، قبل انقضاء الأجل المقرر لجوابه على الشكوى، ويصرح بعدم قبولها وهذا ما أقره مجلـــس الدولة بتاريخ 2000/02/04[2] "حيث أن المستأنف بلغ بالقرار المطعون فيه بتاريخ 1997/02/25، فإن هذه الدعوى تكون سابقة لأوانها وتستحق الرفض، وأنه وبالفصل كما فعلوا، فـــإن قـــضاة الدرجة الأولى طبقوا القانون تطبيقا سليما، وأنه يتعين بالتالي تأييد القرار المستأنف".

لقد أدى تعديل المادة 169 مكرر من قانون الاجراءات المدنية بموجـــب القـــانون 23/90 الصادر في 1990/08/18 إلى ضرورة تعديل قانون الضرائب المباشرة في مجال أجل الطعـــن أمـــام الغرفة الإدارية بالمجلس، قصد خلق الإنسجام بينه وبين الأحكام الواردة في قـــانون الإجـــراءات المدنية.

وهذا ما نصت عليه المادة 56 من قانون المالية لسنة 1992 التي عدلت المادة 01/337 مـــن قانون الضرائب المباشرة وكذلك المادة 116 من قانون المالية لسنة 2002، إذ أصبح أجل رفع الطعن أمام الغرفة الإدارية بالمجلس هو أربعة (4) أشهر يحسب إبتداء من تاريخ إستلام المكلف بالـــضريبة الإشعار المتضمن إبلاغه بالقرار، أومن تاريخ إنقضاء الأجل المقرر لجواب المدير الولائي للضرائب على الشكوى الضريبية، مع مراعاة أجل الستة (6) أشهر المنصوص عليه لاحقا في قانون الضرائب المباشرة نفسه وفي قانون الاجراءات الجبائية.

---

(1) — المادة 2/117 تنص " عندما تتعلق الشكاوى بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الإجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار جزائري يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) وفي هذه الحالة يمدد الأجل المذكور أعلاه بشهرين ".

(2) — مجلس الدولة (الغرفة الأولى) بتاريخ 2000/02/19 قرار رقم 191060، أنظر :

ـــ **عبدالعزيز أمقران** : مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، ص 24.

ويطبق نفس الأجل أربعة (4) أشهر عند الطعن في القرارات المبلغــة مــن طــرف إدارة الضرائب، بعد إبداء لجان الطعن الإدارية الثلاثة رأيها، لجنة الطعن على مستوى الــدائرة، لجنــة الطعن على مستوى الولاية، ولجنة الطعن على المستوى المركزي.

وهناك ثلاث موضوعات تتعلق بأجل الطعن أمام الغرفة الإدارية جديرة بالذكر على ضوء ما سبق عرضه وهي[1]:

أولا: حالة عدم قيام المكلف بالضريبة بعرض النزاع على الغرفة الإدارية خلال الأجل المقرر بــ (4) أشهر، هل هناك وسيلة لتدارك سقوط حقه في رفع الدعوى أم لا؟.

لقد أجاب الاجتهاد القضائي على هذه المسألة وبت فيها صراحة بعدم قبول الدعوى بعد إنقضاء الأجل المقرر.

وقد أقر مجلس الدولة ذلك فيما يلي:

ـ " حيث أنه تبين من دراسة الوثائق المرفقة أن المستأنف كان قــد قــدم تظلمــا لإدارة الضرائب المستأنف عليها بتاريخ 1995/08/14.

ـ وأنه لم يرفع دعواه أمام الغرفة الإدارية لمجلس قضاء وهران إلا بتاريخ 1996/06/03، أي بعد مدة تتجاوز (8) أشهر خرقا لأحكام المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة التي تــشترط أن رفع الدعوى أمام القضاء ينبغي أن يقع خلال 8 أشهر التالية لتظلمه المقدم بتاريخ 1995/08/14.

ـ حيث أنه ما دام أن المستأنف لم يحترم الآجال المنصوص عليها قانونا فــإن قــضاة أول درجة كانوا قد أصابوا عندما قرروا عدم قبول دعواه من الناحية الشكلية"[2].

"كذلك قرر مجلس الدولة في قرار ثاني بأن أجل الدعوى الضريبية هو 08 أشهر مــا بــين تقديم الطعن الإدراي المسبق والطعن القضائي، وَإِنْ رَفَعَهَا بعد إنقضاء هذا الأجل يؤدي إلى عــدم قبولها"[3].

(1) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 24.

(2) ـــ مجلس الدولة (الغرفة الأولى) بتاريخ 2000/01/17 قرار رقم 186071، أنظر :

ـــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 25.

(3) ـــ مجلس الدولة (الغرفة الثانية) بتاريخ 2001/06/11 قرار رقم 001190، مجلة مجلس الدولة، العــــدد الأول ، 2001، ص 123.

إن ما نلاحظه من خلال هذه القرارات ما يلي:

1 ـ هناك حسم في موضوع وجوب الطعن أمام القضاء، قبل إنقضاء أجل الثمانية (8) أشهر.

2 ـ هناك إجماع بين أجلين ولكن ليس هناك فرق بين الأجل المقرر للجواب على الشكوى وبين الأجل المقرر لرفع الدعوى القضائية، ونلاحظ أن هذا لا ينطبق في الحالة التي يمدد فيها أجل الجواب على الشكوى الضريبية شهرين بحيث يصبح الأجل المقرر للجواب على الشكوى هو ستة أشهر كما لا ينطبق في الحال المتعلقة بأجل البت في الشكوى ذات الصلة بالتحقيقات التي تقوم بها الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية وبالتالي يصبح الأجل الاجمالي هو (10) عشرة أشهر (04 + 06) وليس ثمانية (8) أشهر.

وهذا مانصت عليه المادة 02/76 من قانون الاجراءات الجبائية والتي تنص على ما يلي: "يبت مدير الضرائب للولاية في الشكاوي في أجل أربعة أشهر اعتبارا من تاريخ تقديمها".

وأنه عندما تتعلق الشكاوي بالأعمال التي يتجاوز مبلغها الاجمالي للحقوق والعقوبات عشرة ملايين دينار، يتعين على مدير الضرائب بالولاية الأخذ برأي الإدارة المركزية (المديرية العامة للضرائب) [1]. وفي هذه الحالة يمدد الأجل المذكور أعلاه بشهرين.

ثانيا: حالة سكوت الإدارة خيلة الأجل المقرر لجوابها

والسؤال المطروح هنا، هل يبدأ أجل أربعة أشهر في السير من تاريخ إنقضاء المهلة المخصصة للجواب أما يبقى مفتوحا، ولا يبدأ حسابه إلا من صدور قرار من الإدارة حتى بعد إنقضاء الأجل المقرر، وهل الإدارة مجبرة على الجواب؟.

فإذا تفحصنا جيدا المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية نجد أنها تنص في الفقرة الأولى على وجوب تحريك الدعوى أمام المحكمة الإدارية في مدة أربعة أشهر إبتداء من يوم إستلام الإشعار الذي من خلاله يبلغ مدير الضرائب للولاية المكلف بالضريبة بالقرار المتخذ إتجاه شكواه سواء كان هذا التبليغ تم قبل أو بعد إنتهاء الآجال المنصوص عليها في المادتين 2/76 والمادة 77 من قانون الإجراءات الجبائية.

---

(1) — نصت على ذلك المادة 02/77 من قانون الإجراءات الجبائية التي تقابلها المادة 02/117 من قانون المالية لسنة 2002.

أما في الفقرة الثانية منها تنص على أنه يمكن للمشتكي الذي لم يتحصل على الإشعار بقرار مدير الضرائب للولاية في الآجال المنصوص عليها في المادتين 02/76 و 77 المذكورتين أعـــلاه، أن يرفع النزاع إلى المحكمة الإدارية خلال الشهور الأربعة (04) الموالية للمدة المذكورة أعلاه.

إن القراءة المتأنية لهاتين الفقرتين تجعلنا نتوصل إلى قصد المشرع فيما يلي: [1].

1 ـ وجوب رفع الدعوى خلال أجل أربعة (4) أشهر إبتداء من تبليغ المكلف بالـــضريبة بالقرار سواء كان التبليغ قد تم قبل أو بعد إنتهاء الأجل المقرر في المادة 82 من قانون الإجـــراءات الجبائية.

2 ـ جواز رفع المكلف بالضريبة دعواه خلال مهلة الشهور الأربعة الموالية لإنقضاء أجـــل أربعة (4) أشهر المقررة للجواب على الشكوى.

أي يمكن حسب رأي الأستاذ عبد العزيز أمقران للمكلف بالضريبة إنتظار صدور قرار من إدارة الضرائب حتى بعد إنتهاء أجل أربعة (4) أشهر المقررة لها ورفع دعواه تكون مقبولة، ولقـــد عرضت هذه المسألة على مجلس الدولة[2] " من خلال إستئناف طعن به أمامه في قرار صادر عـــن الغرفة الإدارية بمجلس قضاء وهران في 1997/05/14 القاضي بعدم قبول دعوى المكلف بالـــضريبة شكلا على أساس أنه رفع دعواه بعد إنقضاء أجل الأربعة (04) أشهر المحددة في المادة 334 مـــن قانون الضرائب المباشرة.

لقد تمسك المستأنف المكلف بالضريبة، بكون قضاة الدرجة الأولى قد أخطـــأو في تطبيـــق القانون مؤكدا بأن مفهوم المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة، هو أن المكلف بالضريبة له الحق في أن يرفع دعواه أمام القضاء في مدة 4 أشهر إبتداء من تبليغه بقرار الرفض الصادر عـــن مـــدير الضرائب بالولاية، وهذا ما قام به، في حين أجابت المستأنف عليها مديرية الضرائب لولاية وهران شرق، في مذكرتها المؤرخة في 1997/12/02، بأن مدير الضرائب قد رد علـــى الـــتظلم المـــسجل بمصلحة الضرائب بتاريخ 1996/01/20 بالرفض بموجب قراره المؤرخ في 1996/12/08، أي بعـــد إنقضاء مهلة أربعة أشهر، وما دام المكلف بالضريبة قد رفع دعواه في 1997/02/03 فهي غير مقبولة لعدم إحترامه المادة 02/337 من قانون الضرائب المباشرة.

---

(1) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 27 .

(2) ـــ مجلس الدولة (الغرفة الأولى) بتاريخ 2000/06/12 قرار رقم 185670، أنظر :

ـــ **عبدالعزيز أمقران** : مجلة مجلس الدولة، عدد خاص 2003، المرجع السابق ، ص 27 – 28 .

أما مجلس الدولة فقد تبنى ما ذهبت إليه إدارة الضرائب في هذه القضية وقرر بأنه في حالة سكوت مدير الضرائب عن الإحتجاج بعد فوات الأجل المنصوص عليه في المادة 334 الفقرة الأولى، فإن المكلف بالضريبة له الحق أن يرفع دعواه القضائية في أجل أقصاه ثمانية (08) أشهر إبتداء من تاريخ رفع تظلمه أمام مدير الضرائب".

وما يلاحظ هنا ما أقره هذا القرار بخصوص هذا الموضوع مناف تماما لما هو منصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة 82 من قانون الاجراءات الجبائية التي جاءت بصيغة الوجوب وأعطت حق المكلف بالضريبة في الطعن القضائي خلال أربعة أشهر إبتداء من تبليغه بقرار مدير الضرائب وكذا عدم أهمية حصول التبليغ قبل أو بعد إنقضاء المهلة المخصصة للجواب على الشكوى. لكن يوجد قرار عن مجلس الدولة الصادر في 2002[1] الذي يعتقد بأنه طبق التطبيق السليم للفقرة الثانية من المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة أي المادة 122 من قانون المالية لسنة 2002 (المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية) فقد أقر هذا القرار الصادر عن مجلس الدولة سنة 2001 ونص صراحة على أن أجل الأربعة (04) أشهر لا يسري في حالة جواب إدارة الضرائب بقرار رفض مكتوب، إلا من تاريخ التبليغ.

والسؤال المطروح، هو أن إدارة الضرائب هي التي دفعت بعدم قبول الدعوى شكلا حتى في حالة قيامها بتبليغ جوابها، بعد إنقضاء مهلة الأربعة أشهر المقررة للجواب؟.

لقد رفض مجلس الدولة هذه المرة طرح إدارة الضرائب وخالفه، وبالتالي خالف ما هو مكرس في مختلف قراراته السابقة واللاحقة عليه.

" حيث أنه متى كان ثابتا بصفة قطعية أن هناك قرار مكتوبا بالرفض، مبلغ للمكلف بالضريبة، فإن الأجل الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون ويتعين تأييد القرار المستأنف الذي طبق القانون هكذا وقبل الدعوى شكلا". مع العلم إن إدارة الضرائب نفسها عممت على مصالحها تعليمة[2] بهذا الخصوص، إذ يتعين حسب هذه التعليمة على المكلف بالضريبة الطعن في قرار مدير الضرائب للولاية أمام الغرفة الإدارية بالمجلس في أجل أربعة (4) أشهر تحسب من يوم إستلام التبليغ.

---

(1) — مجلس الدولة (الغرفة الثالثة) بتاريخ 2001/04/23 قرار رقم 001600، أنظر :

— **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 28 - 29.

(2) — المديرية العامة للضرائب، المدير العام، 2000/04/24، تعليمة رقم 191/دم/م ع ض/2000.

وهناك ثلاث حالات عددتها تعليمة المديرية العامة للضرائب وهي:

1 ـ **صدور القرار خلال الأجل المقرر**، ففي هذه الحالة يتوفر المكلف بالضريبة على أجل 04 أشهر للطعن قضائيا.

2 ـ **صدور القرار بعد إنقضاء الأجل المقرر**، يتوفر المكلف بالضريبة حتى في هذه الحالة على أجل 4 أشهر للطعن قضائيا.

3 ـ **سكوت مدير الضرائب بالولاية عن الجواب طيلة الأجل المقرر**، وفي هذه الحالة فإن الأجل هو أربعة (4) أشهر ويحسب من تاريخ إنقضاء الأجل المقرر.

وما يلاحظ من هذه التعليمة، أنها مندرجة ضمن مصطلح الفقة الإداري الضريبي(1) ومضمونه ملزم لإدارة الضرائب ومع ذلك نجد هذه الإدارة في الكثير من عرائضها أمام الغرفة الإدارية تتمسك بما يخالفها.

وكذلك هناك جانب لم يتكفل به لا هذه التعليمة ولا النص التشريعي وهي حالة صدور جواب إدارة الضرائب على الشكوى بعد إنقضاء الأجل المقرر وتكون دعوى المكلف بالضريبة قائمة، وخاصة ما توصل إليه الاجتهاد القضائي السائد حاليا المتمثل في عدم قبول الدعوى المرفوعة بعد فوات الثمانية (8) أشهر من تاريخ تقديم الشكوى الضريبية.

ثالثا: حالة كيفية حساب الأجل عند شطب القضية

السؤال المطروح هنا هو كيفية حساب الأجل المنصوص عليه في المادة 02/76 من قانون الإجراءات الجبائية في حالة شطب القضية طبقا لنص المادة 35 من قانون الإجراءات المدنية ؟(2). لقد وضح ذلك قرار صادر عن المحكمة العليا، الغرفة الإدارية في 1997/07/20(3).

وقرر بأن الأجل في هذه الحالة يحسب إبتداء من تاريخ تبليغ قرار الشطب، وسببت الغرفة قرارها بما يلي:

---

(1) ــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 30 .

(2) ــ المادة 35 من قانون الإجراءات المدنية تنص " إذا لم يحضر المدعي أو وكيله في اليوم المحدد، رغم صحة التبليغ، يقضي بشطب الدعوى بحالتها ".

(3) ــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) 1997/07/20 ، قرار رقم 155939 .

ـ حيث أن الغرفة الإدارية لتيزي وزو نطقت بشطب الدعوى في الحال طبقا للمادة 35 من قانون الاجراءات المدنية.

ـ حيث أن الشطب يترتب عنه إنقضاء الخصومة فقط والأطراف الذين لم يتنازلوا عن حقهم في التقاضي يمكنهم تجديد طلبهم الذي سيكون مقبولا فيما يخص الآجال.

ـ حيث أنه طبقا للمادة 469 من قانون الإجراءات المدنية كل قضية ترفع لدى جهة قضائية يجب أن يقضي فيها بحكم ولو إنتهت الدعوى بالشطب.

ـ وأنه تطبيقا للمادة 171 من قانون الإجراءات المدانية فإن كل القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية يجب تبليغها تلقائيا عن طريق كتابة الضبط.

ـــ حيث أنه بالتالي فإن تاريخ قرار الشطب هو وحده الذي يجب الإعتماد عليه من جديد في حساب الأجل المنصوص عليه في المادة 02/76 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني
التحقيق في الدعاوي وصدور الأحكام
"إجراءات تحقيق فاحصة وتوجيهية"

إن إجراءات التحقيق في الدعاوي الضريبية، إلى غاية صدور أحكام قضائية فيها لاتخرج عن الإجراءات المتبعة في سائر المنازعات الإدارية، باستثناء بعض الإجراءات الخاصة المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة وقانون الإجراءات الجبائية الجديد، وهذه الإجراءات لا تخرج عن الخصائص العامة التي تتميز بها الإجراءات أمام الغرفة الإدارية، أي أنها من نوع الإجراءات الفاحصة أو التحقيقية التي يتمتع من خلالها القاضي بدور توجيهي للدعوى، مع ضرورة الكتابة والحضورية والعلنية وبروز دور المستشار المقرر والنيابة العامة[1].

إن عدم المساواة الممكنة في العلاقة بين الأطراف المتنازعة والتي تميل لصالح الإدارة، جعلت المشرع أن يتدخل ويبين في ميدان الضرائب قواعد قانونية تتعلق باجراءات تحقيق خاصة، يمكن أن تأمر بها الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، لتحقيق عدم المساواة التي تغير دور المدعي في مواجهة الإدارة[2].

---

(1) ـــ **حسن السيد بسيوني** : دار القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة، 1988، ص 197 – 215 .

(2) ـــ **أمزيان عزيز** : المرجع السابق ، ص 77.

زيادة عن الإجراءات العادية والتي يلعب القاضي دورا هاما في مجريات الدعوى، بحيث أنه يشارك بصفة فعالة في مجرياتها[1].

هذا ما سوف نتطرق إليه من خلال هذا المطلب وتقسيمه إلى ثلاثة فروع: نتطرق في الفرع الأول إلى إجراءات التحقيق العامة، وفي الفرع الثاني إلى إجراءات التحقيق الخاصة، والفرع الثالث إلى كيفية إجراء الخبرة وصدور الأحكام.

الفرع الأول
إجراءات التحقيق العامة (العادية)

وفق الأحكام العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية، فإنه بعد إيداع عريضة إفتتاح الدعوى أمام المجلس القضائي تسجل لدى كتابة الضبط[2].

فعندما تصل العريضة أمام القاضي فإنه يحيلها إلى مستشار مقرر، يكلف بإدارة الإجراءات والتحقيق في القضية[3] فبعد تسجيل الدعوى، يتم إحالتها على مدير الضرائب بالولاية لإبداء رأيه في طلبات المكلف بالضريبة والذي بدوره أي المدير الولائي يقوم بإحالتها على مفتش الضرائب المختص لدراستها وتقديم إقتراحاتها إذا كان ضروريا لأنه في أغلب الحالات هو الذي قام بفرض الضريبة محل النزاع. ويقوم كذلك المفتش بإرسال ملخص عن طلبات المكلف لرئيس المجلس الشعبي البلدي لإبداء رأيه في أجل 15 يوما.

غير أن هذا الإجراء التحقيقي غير إلزامي إذا ما تعلق الأمر بطلبات يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير مقبولة نهائيا وهذا حسب المادة 1/124 من قانون المالية 2002[4].

---

(1) — **أحمد محيو** : المرجع السابق ، ص 82 .

(2) — يتم استدعاء الخصوم للجلسة بواسطة التكليف بالحضور طبقا للمواد من 22 إلى 26 والتي يتضمن البيانات المنصوص عليها ضمن المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية ".

(3) — **أحمد محيو** : المرجع السابق ، ص 82 .

(4) — تنص المادة 1/124 من القانون المذكور أعلاه على ما يلي : " تحال الدعوى لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب بالولاية، الذي يأمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 116 أعلاه .
غير أن هذا التحقيق لايكون إجباريا، إذا تعلق الأمر بدعاوى يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا ".

وبعد هذا يبلغ المدير الولائي للضرائب رأيه إلى الغرفة الإدراية، فإذا لم يكن هـذا الـرأي مطابقا لطلبات المكلف، يعلمه بأن له أجلا قدره 20 يوما للإطلاع على الملف وتقديم ملاحظات مكتوبة في عريضة يودعها لدى كتابة الضبط، كما يحق له أي المكلف طلب إجراء خبرة.

وبعد مضي مدة 20 يوما، يعاد الملف ثانية إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يقوم بفحـص الملاحظات المقدمة، وإذا أبدت إدارة الضرائب دفوعا جديدة فإنه يعاد الملف من جديـد لكتابـة الضبط لإعلام المكلف بالوقائع والأسباب الجديدة المقدمة، حتى يتسنى له تقديم دفوعة من جديد. إن هذا الأخذ والرد جعله المشرع حماية لحقوق المكلف وكذلك لتسهيل الفصل في المنازعة غير أن عملية تبادل المذكرات بين الأطراف تجعل الإجراءات تطول وبالتالي التأخر في صدور الأحكـام، غير أن هذه الإجراءات مسيرة والقاضي يتحكم فيها ويوجهها وبالتـالي لـه أن يحـدد مهـل للإجابة[1].

وسوف نتطرق في هذا الفرع إلى دور القاضي وأطراف الخصومة في الفقرة الأولى ولعبء الإثبات في الدعوى في الفقرة الثانية.

الفقرة الأولى : دور القاضي وأطراف الخصومة في التحقيق

إن القاضي في الخصومة الإدارية يعتبر هو السيد فهو الذي يسير إجراءاتها، كمـا لـه دور إيجابي، فليس له أن يركن كالقاضي المدني على إحضار الطرفين للمستندات التي يرونها ضـرورية، بل يجب عليه السعي قصد إثبات الوقائع محل النزاع[2].

ولا يتسنى ذلك له لوحده، بل وسائل الإثبات تكون بيد الأطراف المتخاصـمة، وبالتـالي تتضح إجراءات التحقيق العامة بفعل دور كل من القاضي الإداري وأطراف الخصومة.

أولا: دور القاضي في التحقيق

إن القاضي بعد إطلاعه على العريضة وتبينه من أن حل القضية مؤكد، ويجوز له أن يقـرر بأن لا محل للتحقيق. ويحيل الملف إلى النيابة العامة التي يجب أن تضع تقريرها في مدة شهر[3].

(1) – ENCYCLOPIDE , Droit Commercial Ouvrage Peécité , P 39.

(2) — **الحسين بن الشيخ آث ملويا** : مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2001، ص 94.

(3) — تنص المادة 170 من قانون الإجراءات المدنية على ما يلي : " ... إذا تبين في عريضة الدعوى أن حل القضية مؤكد يجوز لرئيس الغرفة أن يقرر أن لامحل للتحقيق في القضية ".

وإذا تبين ضرورة إحالة القضية للتحقيق، فإن القاضي يقوم بتعيين مستشار مقـــرر الـــذي يشرف على إجراءات التحقيق ولا يتأتى ذلك إلا بعد ثبوت عدم النجاح في محاولة الصلح.

محاولة الصلح

تنص المادة 169/ الفقرة 03 من قانون الإجراءات المدنية[1] على أن يقوم القاضي المقـــرر بمحاولة الصلح في مدة أقصاها ثلاثة (03) أشهر، فإذا تم الصلح فإنه يفرغ في قرار يتخذه المجلـــس وينفذ حسب إجراءات التنفيذ المنصوص عليها في القانون المذكور أعلاه، أمـــا في حالـــة عـــدم الاتفاق، فإن القاضي يحرر محضرا بعدم الصلح.

ويتم التحقيق في القضية حسب ما هو منصوص عليه في القانون، والسؤال المطروح هنا عن مدى قابلية شرط محاولة الصلح للتطبيق في المنازعة الضريبية المعروضة على القاضي الإداري لقبول الدعوى شكلا ؟.

وحسب رأي الأستاذ عبد العزيز أمقران[2] فإن شرط محاولة الصلح لاينبغي العمل بـــه في مجال المنازعات الضريبية للأسباب التالية:

1 ـ إن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية عن طريق قانون المالية[3].

عملا بالمقتضيات الدستورية المادتين 64 ، 04/122 من دستور 1996.

وبالتالي لا يمكن لإدارة الضرائب أن تتصالح بما يمس بديون الخزينة العمومية، وهـــو مـــا ذكرت به المديرية العامة للضرائب أعوانها في تعليمتها المتعلقة بالإجراءات الإداريـــة والقـــضائية للمنازعات الضريبية[4].

---

(1) ــ المادة 3/169 من قانون الإجراءات المدنية تنص " على كاتب الضبط أن يرسل العريضة عقب قيدها، إلى رئيس المجلس القضائي الذي يحيلها إلى رئيس الغرفة الإدارية لتعيين مستشارا مقررا ، ويقوم القاضي بإجراء محاولة صلح في مدة أقصاها ثلاثة أشهر، وفي حالة ما إذا تم الصلح يصدر المجلس قرارا يثبت اتفاق الأطراف ويخضع هذا القرار عند التنفيذ إلى الإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، وفي حالة عدم الوصول إلى اتفاق يحرر محضر عدم الصلح، وتخضع القضية إلى إجراءات التحقيق المنصوص عليه في هذا القانون .

(2) ــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 21 ـ 22 .

(3) ــ الرخصة السنوية للتحصيل منصوص عليها سنويا في المادة الأولى من قانون المالية .

(4) – Ministére des Finances Direction General des Impots , Instruction Sur Les Procedures Contentieves, Op Cit, P 79.

مؤكدة إلى أنه " وما دامت المسألة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لاستدعاءات القاضي بدون الإلتزام بأي شيء"(1).

2 ـ إن قانون الضرائب المباشرة وكذا قانون الإجراءات الجبائية تكفلا بمختلف جوانب تمكين المكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بامكانياته الضريبية لتسديد ديونه الضريبية، مثل التأجيل القانوني للدفع، والحصول من قابض الضرائب على جدول زمني للتسديد والتخفيض.

3 ـ إن قاضي الضريبة يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل، وبالتالي يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق، وفي تعديل أساسها وتغييره، وإحلال أساس آخر بدلها وضمان حقوق المكلف بالضريبة سواء على مستوى منازعات التحصيل أو الوعاء.

وعليه فإن إجراء محاولة الصلح المنصوص عليه في قانون الإجراءات المدنية يطبق في المنازعات الإدارية ولا يطبق في منازعات الضرائب المباشرة لعدم جدواه(2).

إن القاضي الإداري في المجال الجبائي يتمتع بسلطة واسعة في التعامل مع القضية، ويسعى بشكل تتم معه كل إجراءات التحقيق في مواجهة الخصوم، وذلك ما يضمن حقوق الدفاع حماية للطرفين أثناء سير الاجراءات(3).

ثانيا : دور الأطراف في الخصومة

نصت المادة 124 من قانون المالية لسنة 2002 بما يلي(4):

1 ـ تحال الدعاوي لإبداء الرأي فيها على مدير الضرائب بالولاية الذي يأمر بالتحقيق فيها حسب القواعد المحددة في المادة 116 أعلاه.

---

(1) – S'agissant des Interets du Tresor il ne Peuty Avoir de Conciliationtoutefois Les Services devront Repondre a la Convocation du Magistrat Sans Pour Autants Engager .

(2) ـــ **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 23.

(3) ـــ **أحمد كمال الدين موسى** : نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة دكتوراه في الحقوق والعلوم الإدارية والمالية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1976، ص 240 .

(4) ـــ هذه المادة ألغت المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة .

غير أن هذا التحقيق لايكون إجباريا، إذا تعلق الأمر بدعاوي يشوبها إسقاط أو عيب شكلي يجعلها غير جائزة القبول نهائيا.

2 ـ يرسل مدير الضرائب بالولاية الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط، وإذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمامه، فإنه يعلم المدعي بأنه له أجل 30 يوما[1] للإطلاع على الملف، ولتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

وعند إنقضاء هذا الأجل، يسلم الملف إلى مدير الضرائب بالولاية الذي يدرس، عند الإقتضاء، الملاحظات المقدمة، وإذا ما قدمت مصلحة الضرائب بهذه المناسبة وقائع أو أسباب جديدة يتم إعلام المدعي بذلك، حسب الإجراء المنصوص عليه أعلاه.

وما نلاحظه من هذه المادة المذكورة سابقا قد جاءت باستثنائين خاصين عن القواعد العامة المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية وهما:

1 ـ في تبادل المذكرات، عدم التقيد فقط باجراء إطلاع أطراف الخصومة بمذكرة كل طرف، ونحديد مدة زمنية معنية من طرف المستشار المقرر للرد عليها، بل وجوب إحالة الملف إلى مدير الضرائب الذي يرد عليه ويبدى ملاحظاته، يقوم بإيداعه لدى كتابة الضبط، ليتسن للمكلف بعد تبليغه للإطلاع عليه.

2 ـ هناك تحديد زمني للمدة التي تمنح للمكلف وهي مدة 30 يوما لإبداء ملاحظاته، مع ملاحظة أن هذه المدة كانت 20 يوما في نص المادة 339 من قانون الضرائب المباشرة الملغاة.

وهذا التقييد خاص فقط بالمكلف دون الإدارة التي تبقى غير مقيدة قانونا للرد على طلب هذا الأخير[2].

---

(1) — طبقا للمادة 339 من قانون الضرائب المباشرة كانت المدة هي 20 يوما فقط.

(2) — المشرع الفرنسي يعطي للإدارة ستة أشهر للرد ، وثلاثة أشهر إضافية إذا طلبت ذلك طبقا للمادة 200-5 من القسم لاتنظيمي من كتاب الإجراءات الجبائية، أنظر :

– **CHARLES DEBBACH et JEAN CLAUDE RICCI** , Op Cit , P 792.

وما يلاحظ أن هذين الإستثنائين غير معمول بهما من الناحية العملية، فما زال يسري إجراء تبادل المذكرات بنفس الطريقة في المنازعة الإدارية بصفة عامة.

وهذا يخل في التوازن في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة، وبعد إنقضاء مدة 30 يوما سواء أبدى المكلف ملاحظاته أم لا، يحال الملف مرة ثانية على مديرية الضرائب، حيث يدرس المدير ملاحظات المكلف ويقوم بتحرير تقرير آخر بعد طلب رأي المفتش عند الضرورة.

الفقرة الثانية : عبء الإثبات في الدعوى

إن عبء الإثبات كقاعدة عامة يتحمله المدعي وهذا ما يأخذ به أمام القضاء المدني، أما في مجال المنازعات الإدارية، ونظرا لاختلال التوازن بين طرفي الدعوى، فإن إلقاء عبء الإثبات على المدعي دائما يكون من الإجحاف في حقه(1).

أولا: عبء الإثبات في المنازعة الإدارية

إن عبء الإثبات أمام القاضي الإداري يقع على عاتق الطرفين أي المكلف والإدارة، وليس عاتق المدعي فقط، ومبرر هذه القاعدة هو وجود الإدارة كطرف في الدعوى الإدارية مع ما تملكه من إمكانيات وتحوز على أدلة إثبات، في حين يقف المكلف مجرد من أدلة للإثبات، وقد لا يعلم عما يوجد من وقائع وبيانات ومستندات، ومنه يظهر عدم التوازن بين الطرفين الأمر الذي يجعل من العدل والمساواة توزيع عبء الإثبات بين طرفي الخصومة(2).

حيث يلعب القاضي هنا دور الموازنة بين الطرفين لإستخلاص الحقيقة، وهذا الدور الايجابي مهما إتسع فإنه يبقى محايدا يضمن عدم التحيز لأحد الطرفين، ويستطيع بواسطة الأمر بوسائل التحقيق المختلفة أن يسهل إقامة الدليل في القضية(3).

ثانيا : عبء الإثبات في المنازعة الضريبية

لقد نصت على هاته الخصوصية المادة 09/84 من قانون المالية 2002(4) والمتضمن قانون الإجراءات الجبائية، والتي ألزمت صراحة المكلف بالضريبة الذي ينازع في الضريبة التي فرضت عليه تلقائيا بأن يثبت أنها مبالغ فيها.

---

(1) ـــ **الغوثي بن ملحة** : قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، الطبعة الأولى ، د. م. أ. ث، الجزائر، 2001، ص 119.

(2) – **CHARLES DEBBACH et JEAN CLAVDE RICCI** , Op Cit , P 332.

(3) ـــ **أحمد كمال الدين موسى** : المرجع السابق، ص 19 – 27.

(4) ـــ نصت المادة 9/84 من القانون المذكور أعلاه على ما يلي : " في حالة الإختلاف مع المفتش، لايمكن المكلف بالضريبة التي فرضت عليه الضريبة تلقائيا أن يحصل عن طريق المنازعة على الإعفاء من المساهمة التي حددت له أو تخفيضها، دون أن يثبت أن الضريبة المفروضة عليه مبالغ فيها ".

وفي هذا الصدد هناك قرارات للمحكمة العليا، منها القرار بتاريخ 90/02/10[1]، بحيث ألقت عبء الإثبات على المكلف بالضريبة لإقامة الدليل من أجل تبرير مطالبه معممة هذا المبدأ على كافة الضرائب، حيث جاء فيه ما يلي:

" حيث من المقرر قانونا أنه في ميدان الضرائب، المكلف بالضريبة هو الملزم بتقديم الدليل لتبرير مزاعمة، ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه غير مؤسس.

ولما كان من الثابت في قضية الحال، أن الطاعن يحتج على السعر المرجعي للبيع الذي أسست عليه إدارة الضرائب لتسديد الضريبة دون أن يقدم أي دليل قطعي لإثبات العكس، فإن قضاة المجلس برفضهم الدعوى التي أقامها الطاعن ضد إدارة الضرائب طبقوا القانون تطبيقا صحيحا، ومتى كان ذلك أستوجب تأييد القرار المطعون فيه ".

بينما في قرار آخر القت على إدارة الضرائب عبء الإثبات[2] والذي جاء فيه بما يلي:

"إذا كان قانون الضرائب المباشرة يرخص للغرفة الإدارية إقامة المسؤولية التضامنية للوكلاء في تحصيل الضرائب، فإنه يتعين ومن جهة أخرى إثبات وجود هذا الدين وإثبات إستحالة تحصيل الضرائب بسبب مناورات تدليسية أو عدم المراعاة المتكررة لمختلف الالتزامات الجبائية، ومن ثم فإن النعي على القرار المطعون فيه بالخطأ في تطبيق القانون غير سليم ويتعين رفضه، ولما كان من الثابت – في قضية الحال – أن الطاعن (مديرية الضرائب) تؤكد أن الشركة مدينة دون أن تقدم أي مستند ضريبي تثبت به وجود هذا الدين الضريبي، فإن قضاة المجلس برفضهم طلب الطاعنة الهادف إلى النطق باعتبار أن المسيريين الوكيلين مسؤولين بالتضامن فيما بينهما وممتلكاتهما الشخصية عن تسديد الضرائب المتابعة بها الشركة طبقوا القانون التطبيق السليم، ومتى كان ذلك إستوجب تأييد القرار المطعون فيه".

نستنتج من هذين القرارين، أن المحكمة العليا قد انصرفت نيتها إلى تطبيق قاعدة إلقاء عبء الإثبات على المدعي أحيانا وعلى المدعي عليه أحيانا أخرى وهو نفس المسلك الذي إتبعه المشرع الفرنسي[3].

---

(1) — المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 64747 قرار بتاريخ 1990/02/10، قضية (ب م) ضد نائب مدير الضرائب، المجلة القضائية، 03 -91 ، ص 184.

(2) — المحكمة العليا (الغرفة الإدارية)، ملف رقم 54687 قرار بتاريخ 1989/03/25، قضية مديرية الضرائب الجزائر، ضد (م ب /و/ ز ن) ، المجلة القضائية، 03 -90 ، ص 202.

(3) – **JEAN PIERRE LOOTEN** , Op Cit , P 185.

الفرع الثاني
إجراءات التحقيق الخاصة

نظرا للخصوصية التي تتميز بها المنازعة الضريبية، فالقاضي الضريبي يجد نفسه أمام إشكالات يصعب حلها لأنها مرتبطة بنصوص تقنية تتمتع بالتخصص، فكيف يستطيع القاضي الفاصل في النزاع الضريبي الذي لم يتلق تكوينا متخصصا في مجال تقني، كالضرائب التي تحتوي على أرقام وأعمال ومعدلات لحساب الضريبة، وغيرها فيجد نفسه مضطرا للإستعانة بمختصين في هذا المجال للتدقيق في القضية من كل جوانبها من خلال وسائل تحقيق متعددة، منها مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد وكذلك الإنتقال للمعاينة، وهذا ما سوف نتناوله في الفقرتين التاليتين: الفقرة الأولي نتعرض إلى مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد وفي الفقرة الثانية نتعرض فيها إلى الانتقال للمعانية.

الفقرة الأولى: التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق

إذا رجعنا للقواعد العامة نجد إجراء التحقيق منصوص عليه في المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية[1].

أما في النزاع الضريبي، فإن كل وسائل الإثبات مقبولة ما عدا الإقرار واليمين والشهادة[2].

أما في مجال القوانين الخاصة وخلافا للقواعد العامة فقد نصت المادة 340 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

حيث جاء في هذين النصين، بإجراءات خاصة للتحقيق في النزاع في مادة الضرائب والرسم على رقم الأعمال على سبيل الحصر وليس المثال، أي دون الضرائب الأخرى[4].

---

(1) — المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية تنص " يجوز للقاضي بناء على طلب الأطراف أو طلب أحدهم ، أو من تلقاء نفسه أن يأمر قبل الفصل في الموضوع وبموجب أمر شفوي، بحضور أحد الأطراف شخصيا أو بإجراء تحقيق أو تقديم وثيقة، بموجب أمر كتابي بإجراء الخبرة أو التحقيق في الكتابة أو بأي إجراء آخر من إجراءات التحقيق ، وله أن يأمر شفهيا بالانتقال للمعاينة مالم يرى ضرورة إصدار أمر كتابي ".

(2) – **CHARLES DEBBACH et JEAN CLAUDE RICCI** , Op Cit , P 792.

(3) — المادة 125/1 – 2 ، تنص على ما يلي : " إن إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمر بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الأعمال ، هي التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق والخبرة .

(4) — وقد أضافت هذه المادة مادة الرسم على رقم الأعمال التي أصبحت تخضع لإجراءات التحقيق الخاصة خلافا للمادة 340 من قانون الضرائب المباشرة التي كانت تذكر النزاع في مادة الضرائب المباشرة فقط.

حيث أن الملف طبقا لقانون الإجراءات الجبائية يحال على مديرية الضرائب للتحقيق فيه، فإنه كلما قدم المكلف بعد إطلاعه على اقتراحات الإدارة وردودها وسائل جديدة أو أسانيد جديدة غير تلك التي أبداها في عريضة الإفتتاح أو مذكراته الجوابية، فإن القاضي يأمر بإجراء تحقيقات أخرى نصت عليها المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية المذكورة أعلاه. تتمثل في التحقيق الإضافي ومراجعة التحقيق وهذا ما سوف نتعرض إليه من خلال العنصرين التاليين:

أولا: التحقيق الإضافي

خلافا للقاعدة المعمول بها في مجال التحقيق في المنازعات الإدارية، فإن الأمر بأحد إجراءات التحقيق يكون جوازيا وذلك يرجع للسلطة التقديرية للقاضي، وهذا حسب نص المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية.

وطبقا للفقرة الثانية من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية[1] فإن إجراء التحقيق الإضافي في مجال نزاع الوعاء الضريبي إلزامي على المحكمة الإدارية، كلما قدم المكلف وسائل جديدة قبل صدور الحكم في الدعوى، وتبلغ المذكرة المتضمنة لتلك الوسائل لمدير الضرائب، الذي يقوم بدوره بفتح تحقيق إضافي مثل التحقيق الأول.

وحسب المادة 124 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية[2] أي بعد إنتهاء إدارة الضرائب من التحقيق الإضافي وتدعيم مذكراتها الجوابية بوقائع وأسباب لم يسبق للمكلف العلم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد، يتيح للمكلف الإطلاع على تلك الوقائع خلال مدة ثلاثون 30 يوما وتقديم ملاحظات مكتوبة إن رأى ذلك مناسبا.

---

(1) — المادة 2/125 تنص على ما يلي " يكون التحقيق الإضافي إلزاميا، كلما قدم المكلف بالضريبة وسائل جديدة قبل الحكم. وعندما يحصل بعد إجراء تحقيق إضافي أن يتذرع مدير الضرائب بالولاية بوقائع أو أسباب لم يسبق للمكلف بالضريبة علم بها، يجب أن يخضع الملف لإيداع جديد طبقا للفقرة الثانية من المادة 124 أعلاه .

(2) — المادة 2/124 تنص " يرسل مدير الضرائب الملف مصحوبا بطلباته إلى كتابة الضبط، وإذا لم يكن موافقا على قبول الطلب بتمامه، فإنه يعلم المدعي بأن له أجلا مدته ثلاثون (30) يوما للإطلاع على الملف، ولتقديم ملاحظاته مكتوبة إن رآى ذلك مناسبا ويعلن عن رغبته في اللجوء إلى الخبرة.

ثانيا : مراجعة التحقيق أو التحقيق المضاد

إذا رأى القاضي بأن المنازعة المطروحة عليه غير جاهزة للحكم، فإنه يمكن أن يأمر بمراجعة التحقيق على يد أحد أعوان الضرائب غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول(1).

وطبقا للفقرة الثالثة من المادة 125 من قانون الإجراءات الجبائية(2) حيث أن المشرع الجزائري قد ألزم المحكمة الإدارية عند عرض المكلف لوسائل جديدة إصدار الأمر بالقيام بتحقيق إضافي وبهذا قد أعطاها السلطة التقديرية في حالة مراجعة التحقيق كلما رأت ضرورة ذلك.

ويتم إجراء مراجعة التحقيق كما يلي:

ــ يقوم أحد أعوان الضرائب بمراجعة التحقيق غير الذي قام بالتحقيق الأول.

ــ في مراجعة التحقيق يحضر المكلف (الطاعن) أو وكيله وهذا يعد ضمانا له.

ــ كما يمكن أن يحضر رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين من لجنة الدائرة.

ــ بعد إنتهاء العون المكلف من مراجعة التحقيق، يقوم بتحرير محضر يضمنه الوقائع وملاحظات المكلف وعند الإقتضاء وفي الحالات المذكورة أعلاه، يضمنه ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي كما يقوم بإبداء رأيه هو أيضا، كما يقوم العون بإحالة محضر التحقيق على مدير الضرائب الذي يقوم بإرسال الملف إلى المحكمة الإدارية بعد تضمينه إقتراحاته(3).

الفقرة الثانية : الإنتقال إلى المعانية

إذا أراد القاضي التعرف شخصيا على النزاع المطروح أمامه، قام بالإنتقال إلى المعانية التي تعتبر دليل إثبات لديه، فإذا صدر قرار الانتقال للمعانية من جميع أعضاء المجلس سيقومون بهذا

---

(1) – **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE COTTERET :** Op Cit, P 310.

(2) — المادة 3/125 تنص " في حالة ما إذا رأت المحكمة الإدارية ضرورة الأمر بمراجعة التحقيق، فإن هذه العملية تتم على يد أحد أعوان مصلحة الضرائب، غير ذلك الذي قام بالتحقيق الأول، وذلك في حضور المشتكي أو وكيله، وفي الحالات المنصوص عليها في المادة 116 أعلاه، بحضور رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضوين اثنين من أعضاء لجنة الطعن على مستوى الدائرة، يحرر العون المكلف بمراجعة التحقيق محضرا، ويضمنه ملاحظات المشتكي، وكذا عند الاقتضاء، ملاحظات رئيس المجلس الشعبي البلدي ويبدي رأيه ، ويرسل مدير الضرائب بالولاية الملف إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته.

(3) — لقد تخلى المشرع الفرنسي عن هذا الإجراء بموجب التعديلات التي أجريت على النزاع الضريبي بموجب القانون رقم 59/1472 المؤرخ في 1959/12/28 ، أنظر :

- **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE COTTERET** , Op Cit , P 317.

الانتقال أو من أحد أعضائه[1] أي العضو المقرر، فإذا لم يحضر أحد من الخصوم و لم يعينوا عنـــهم أحدا في الجلسة العلنية التي صدر فيها هذا القرار، فإنه يجري تبليغهم بقرار المعاينة مع تبيان يـــوم وساعة إجرائها، وحسب المادة 125 من القانون المذكور أعلاه يقوم كاتب الضبط بتحرير محـــضر التحقيق في جميع الأحوال.

أما في المجال الجبائي فإن الحالات التي يمكن أن يقرر فيها هذا الإجراء هي كثيرة جدا مثلا في حالة إتلاف بضاعة في محل أغلق بقرار من المدير الولائي للضرائب.

كذلك حالات إجراء المعاينة إلا بترخيص من طرف رئيس المحكمة المختـــصة إقليميـــا أو قاضي مفوض وهذا حسب المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الجبائية مفصلا، وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة، وتبرر بها المعاينة وتبين ما يلي[2]:

- تعريف الشخص الطبيعي أو المعنوي المعني.
- عنوان الأماكن التي تتم معاينتها.
- العناصر الفعلية والقانونية التي يفترض منها وجود ممارسات تدليسية، والتي يتم البحـــث عن دليل عليها.
- أسماء أعوان المكلفين بعمليات المعاينة ورتبهم وصفاهم.
- تتم المعاينة وحجز الوثائق والأملاك التي تشكل أدلة على وجود ممارسات تدليسية، تحت سلطة القاضي ورقابته.

وفي هذا الصدد أي مجال التحقيق يوجد قرار عن مجلس الدولة تحت رقم 1987 الصادر بـــ 2002/07/30[3].

---

(1) — تنص على ذلك المادة 123 من قانون الإجراءات المدنية على ما يلي " يوضح في القرار المتضمن الانتقال للمعاينة ما إذا كان جميع أعضاء هيئة المجلس سيقومون بهذا الانتقال أو أحد أعضائه فقط ".

(2) — نصت عليها المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية .

(3) — قرار رقم 1987 الصادر بتاريخ 2001/07/30، مجلة مجلس الدولة، العدد 7، سنة 2005، ص 32 – 33.

الفرع الثالث
إجراء الخبرة وصدور القرار
"الإجراء الرئيسي في التحقيق"

تعتبر الخبرة حسب ما ورد تعريفها في " الفهرس التطبيقي لدالوز " العملية المسندة من طرف القاضي إما تلقائيا وإما بناء على اختيار الأطراف أناس ذوي خبرة في حرفة أو فن أو علم أو لديهم مفاهيم عن بعض الوقائع وحول بعض المسائل ليتوصل بواسطتهم إلى استخلاص معلومات يراها ضرورية لحسم التراع والتي لا يمكنه الإتيان به بنفسه.

أما المحكمة العليا فقد عرفت " الخبرة بكونها عملا عاديا للتحقيق الذي هو من القانون العام وأنه يحق لكل جهة قضائية الأمر بإجرائها عملا بالمبدأ الذي يخول لها اللجوء إلى كافة الوسائل الكفيلة بتنويرهم في إطار ما ليس ممنوعا قانونا[1].

في المنازعات الضريبية في كثير من الأحيان يتوقف الفصل فيها على إجراء خبرة، إذ تعد الإجراء الرئيسي في التحقيق عندما لا تسمح مستندات الملف للجهة القضائية، (الغرفة الإدارية بالمجلس أو مجلس الدولة) بالاهتداء إلى الطريقة الواجب الفصل بها في القضية[2].

زيادة على ما جاءت به المواد من 47 إلى 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية، فإن الخبرة في مجال الضرائب المباشرة تخضع أساسا للمقتضيات الواردة في المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002[3]. الموافقة للمادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

وقد كانت الخبرة قبل 1992 تُسَيَّرُ من طرف أحد أعوان إدارة الضرائب المباشرة طبقا للصياغة السابقة للفقرتين السادسة والسابعة من المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة، وعملا بالمادة 57 من قانون المالية لسنة 1992، فإنه تم تعديل هاتين الفقرتين حيث أصبحتا توكلان مهمة تسيير الخبرة للخبير المعين من الجهة القضائية،، ويهدف التعديل إلى القضاء على كل شك بخصوص إستقلال الخبير عند تنفيذ المهمة المسندة إليه من السلطة القضائية، فهو المخول قانونا بتسيير الخبرة وتحديد اليوم والساعة بدء العمليات وإحضار الطرفين[4].

---

(1) — **مقداد كورغلي** : ترجمة نسيمة بوزيان، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001، ص 42 . (دون ذكر رقم وتاريخ القرار).

(2) — **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 41 .

(3) — نفس المادة 341 من قانون الضرائب المباشرة سابقا .

(4) — **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 41 .

وعموما لايختلف إجراء الخبرة في مجال الضرائب المباشرة عن الإجراء الذي نظمته المـــواد من 47 إلى 55 مكرر من قانون الإجراءات المدنية، وسوف نتعرض ضمن هذا الفرع إلى كيفيـــة تعيين الخبير ورده في الفقرة الأولى، وسير عملية الخبرة ونتائجها في الفقرة الثانية، وفي الفقرة الثالثة إلى صدور الحكم من طرف الغرفة الإدارية.

الفقرة الأولى: تعيين الخبير ورده

طبقا للنص المادة 126 الفقرة الأولى من قانون المالية لسنة 2002[1] وهو نفس مــضمون المادة 01/341 من قانون الضرائب المباشرة.

فإن الخبرة التي تأمر بها المحكمة الإدارية يمكن أن تكون تلقائية أو تكون بطلب من المكلف أو من مدير الضرائب[2].

و تمثل الخبرة القضائية من حيث المبدأ، بطابع إختياري بحيث يمكن للجهة القضائية الأمـــر تلقائيا باجرائها بدون أن يطلب الأطراف ذلك (المادة 43 من قانون الإجراءات المدنية) كما أنـــه يجوز رفضها إذا طلبت منها. تعتبر الخبرة القضائية طريقا من طرق الـــدعوى الفرعيـــة وجودهـــا يتوقف على وجود دعوى قضائية أولى مرفوعة: فالطلب القائم على أساس تعيين خبير يكون مـــن حيث المبدأ غير مقبول (مثل هذا الطلب ممكنا في فرنسا) تكون الخبرة من حيث المبدأ محل تعـــيين من جانب واحد لذلك لأن إختيار الخبراء يعود إلى السلطة القضائية[3].

فكيف يعين الخبير وهل يستطيع أي طرف رده ؟.

أولا: تعيين الخبير

تعتبر الخبرة من الإجراءات الكثيرة الاستعمال من طرف القضاء سواء المـــدني أو الإداري وحتى في القضايا الجزائية، وأهمية الخبرة تزداد في الأمور الإدارية وخاصة في مجال الأشغال العمومية والمنازعات الضريبية[4].

---

(1) — المادة 1/126 تنص " يمكن أن تأمر المحكمة الإدارية بالخبرة، وذلك إما تلقائيا، وإما بناء على طلب من المكلف بالضريبة أو مدير الضرائب، ويحدد الحكم القاضي بهذا الإجراء الخاص بالتحقيق مهمة الخبراء.

(2) — وهذا خلافا ما نصت عليه المادة 48 من قانون الإجراءات المدنية التي تنص " يعين القاضي الخبير إما من تلقاء نفسه أو بناء على اتفاق الخصوم "

(3) — **مقداد كورغلي** : المرجع السابق ، ص 43.

(4) — **بشير بلعيد** : القضاء المستعجل في الأمور الإدارية ، مطابع عمار قرفي ، باتنة، الطبعة 1993، ص 157.

كأصل عام، الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي عندما تأمر باجراء خبرة، فإنها تقوم بتعـــيين الخبير من ضمن القائمة المعتمدة[1] وتنجز الخبرة من طرف خبير واحد معين من طرف المحكمـــة الإدارية غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء في حالة طلب أحد الطرفين ذلك وفي هذه الحالة فإن كـــل طرف يعين خبيره، وتعيين المحكمة الإدارية الخبير الثالث وهذا ما جاءت به الفقرة الثانية من المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002[2].

غير أن هذا الإجراء وكما عاين ذلك أحد قضاة مجلس الدولة غير معمول به، وذهـــب في بحث له بخصوص الخبرة إلى أنه من المؤسف أن هذا الإجراء غير معمول به حاليا علـــى مـــستوى الغرف الإدارية بالمجالس القضائية[3].

ومهمة الخبير هذه كقاعدة عامة لا يمكن إسنادها إلى أحد الموظفين الذين شاركوا في إعداد الضريبة المتنازع فيها، كما أنه لا يمكن أن يعين كخبير كل من أدلى برأيه في القضية[4].

ولهذا لا يمكن أن يعين الخبراء الموظفون المساهمون في إعداد الضريبة المتنـــازع عليهـــا ولا الأشخاص الذين أدلوا برأي في القضية المتنازع عليها أو الذين كانوا وكلاء لأحد الطرفين أثنـــاء التحقيق وهذا طبقا لنص المادة 126 الفقرة الثالثة المذكورة أعلاه[5].

ثانيا : رد الخبير

يستطيع كل طرف المطالبة برد خبير المحكمة الإدارية أو خبير الطـــرف الآخـــر ومـــدير الضرائب للولاية له الصفة لتقديم طلب الرد باسم الإدارة ويجب أن يكون الطلب مسببا ويوجه إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية (08) أيام كاملة من التاريخ الذي إستلم فيه الطرف تبليغـــه باســـم الخبير الذي يسعى إلى رده أو أجل أقصاه يوم الشروع في عمليات الخبرة وهذا ما نـــصت عليـــه

---

(1) — طبقا للقرار الوزاري الصادر بتاريخ 1966/06/08 المحدد لإجراء التسجيل والشطب من قائمة الخبراء.

(2) — المادة 2/126 تنص " تتم الخبرة على يد خبير واحد تعينه المحكمة الإدارية، غير أنها تسند إلى ثلاثة خبراء إن طلب أحد الطرفين ذلك، وفي هذه الحالة ، يعين كل طرف خبيره، وتعين المحكمة الإدارية الخبير الثالث .

(3) — **مقداد كورغلي** : المرجع السابق، ص 49.

(4) - **LOUIS TROTABAS** , Op Cit , P 310.

(5) — المادة 126 الفقرة الثالثة تنص " لا يجوز تعيينهم كخبراء الموظفون الذين شاركوا في تأسيس الضريبة المعتـــرض عليها، ولا الأشخاص الذين أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تم توكيلهم من قبل أحد الطرفين أثنـــاء التحقيق ".

الفقرة 04 من المادة 126 من قانون المالية 2002[1] ويجب رد الخبير، حسب ما قرره مجلس الدولة أمام الجهة القضائية الآمرة بتعيينه وقبل إنجاز المهمة المسندة إليه ولا ينبغي إنتظار صدور القرار وإثارة مسألة الرد على مستوى الجهة القضائية الفاصلة في الاستئناف. فقد إستأنفت مديرية الضرائب لولاية سيدي بلعباس قرار صادق على تقرير خبرة ضريبية حرره خبير عقاري مثيرا لأول مرة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم إختصاص الخبير.

" في حين أنه وبالنسبة لكون السيد خبير عقاري ليس مؤهلا للقيام بالخبرة الحسابية فإن هذا الدفع جاء متأخرا وكان على المستأنف أن يقوم برده حسب الأوضاع والاجراءات المنصوص عليها في المادة 52 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل هذا الدفع بدوره غير سديد"[2].

الفقرة الثانية: سير عملية الخبرة ونتائجها

يُسَيِّرُ الخبرة الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية وهذا ما نصت عليه الفقرة 06 من المادة 126 المذكورة سابقا[3].

ويعين في حالة عدم قبول الخبير إنجاز الخبرة أو عدم قيامه بالمهمة المسندة إليه، خبير آخر في مكانه[4] وهذا حسب الفقرة 05 من المادة 126 المذكورة سابقا، وهذا بواسطة أمر يصدره رئيس الجهة القضائية التي أمرت بالإجراء.

ويحدد الخبير المعين من طرف المحكمة الإدارية يوم وساعة بدء العمليات ويعلم مصلحة الضرائب المعنية والشاكي، وعند الإقتضاء الخبيرين الأخرين مسبقا بعشرة (10) أيام على الأقل مما

---

(1) — المادة 4/126 تنص " لكل طرف أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية ، وخبير الطرف الآخر، ويتولى مدير الضرائب بالولاية تقديم الرد باسم الإدارة، ويوجه الطلب الذي يجب أن يكون معللا إلى المحكمة الإدارية في أجل ثمانية أيام كاملة، اعتبارا من اليوم الذي يستلم فيه الطرف تبليغ اسم الخبير الذي يتناوله بالرد على الأكثر عند بداية إجراء الخبرة . ويبت في هذا الطلب بتا عاجلا بعد رفع الدعوى من الطرف الخصم ".

(2) — مجلس الدولة (الغرفة الرابعة) قرار رقم 163903 الصادر بتاريخ 2001/02/19 ، أنظر :

ـــ **عبدالعزيز أمقران** : مجلة مجلس الدولة، العدد الخاص 2003، المرجع السابق، ص 42.

(3) — المادة 6/126 تنص " يقوم بأعمال الخبرة خبير تعينه المحكمة الإدارية، حيث يحدد يوم وساعة بدء العمليات ويعلم المصلحة الجبائية المعنية، وكذا المشتكي ، وإذا اقتضى الأمر ، الخبراء الآخرين، وذلك قبل عشرة أيام (10) على الأقل من بدء العمليات.

(4) — الفقرة 05 من المادة 126 تنص " في حالة ما إذا رفض خبير المهمة المسندة إليه أو لم يؤدها، يعين خبير آخر بدلا منه ".

يلاحظ هنا هو إختلاف المدة بين ما هو وارد في قانون الاجراءات المدنية وماهو مذكور أعلاه، ومنه نقول أن المشرع الجبائي خرج عن الأصل وحدد المدة بعشرة أيام بدلا من خمسة[1].

أما في القانون الفرنسي، فإن عملية الخبرة تتم في مواجهة الخصوم، ومن ثم نص القانون على أن يحدد رئيس المحكمة الإدارية اليوم والساعة لبدء العمليات ويخطر الخبراء والمدعي ومدير الضرائب قبل الميعاد بعشرة أيام كاملة على الأقل[2].

وفي حالة ما إذا أستلمت إدارة الضرائب من الخبير الاستدعاء وتغيبت عن الحضور لعمليات الخبرة، فإن هذا لا يمس بالطابع الحضوري للخبرة ولا يحق لها التمسك لاحقا بهذا أمام الجهة القضائية الفاصلة في الإستئناف والاعتماد عليه لإلغاء القرار المستأنف، ذلك أنه لا يحق وكما جاء في قرار أصدرته الغرفة الإدارية في 1998/04/27، " ولا يمكن لإدارة الضرائب التمسك بخطتها[3]، كما أنه لا يمكن الطعن في البيانات الواردة في الخبرة بعدم الصحة أمام القاضي الإداري طالما لم يطعن فيها بالتزوير"[4].

كما يمكن أن يحضر عملية الخبرة عضوان من لجنة الطعن للدائرة، إذا أحيلت شكوى المكلف من قبل هذه اللجنة، وبالتالي إذا كان كذلك يجب أن يعلم رئيس اللجنة بيوم وساعة بدأ عملية الخبرة ضمن نفس المدة المذكورة أعلاه.

يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل الإدارة الضريبية والشاكي أو ممثلة وعند الإقتضاء رئيس لجنة الدائرة للطعن، وينجزون المهمة المسندة إليهم من طرف المحكمة الإدارية (وهذا الإجراء غير مطبق حاليا من طرف أية جهة قضائية) [5].

يحرر عون الإدارة محضرا يتضمن رأيه، ويحرر الخبراء إما تقريرا مشتركا وإما تقارير مستقلة.

---

(1) ــ **عزيز أمزيان** : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، المرجع السابق ، ص 82 .

(2) - **LOUIS TROTABAS** , Op Cit , P 310.

(3) ــ المحكمة العليا (الغرفة الإدارية) 1998/04/27 رقم 164086 ، أنظر :

ــ **عبدالعزيز أمقران** : مجلة مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 43.

(4) ــ مجلس الدولة (الغرفة الرابعة) 2001/03/19 ، قرار رقم 000616 ، أنظر نفس المرجع أعلاه، ص 43 .

(5) ــ **مقدار كورغلي** : المرجع السابق ، ص 54 .

نصت على هذا الإجراء الفقرة السابعة (07) من المادة 126 مـــن قـــانون الماليـــة لـــسنة 2002[1].

إن السؤال المطروح هنا يخص المقطع الثاني من الفقرة 07 من المادة المذكورة أعلاه والمتمثل في: لماذا يقوم عون مصلحة الضرائب بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه وما الفائدة من ذلك ما دام الخبراء المعينون يقومون بإعداد تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم. إذن هذا الإجـــراء ليست له أية فعالية، ما دام هذا العون من مصلحة الضرائب ويعمل تحت السلطة الرئاسية لمـــدير الضرائب، وبالتالي فإن الرأي الذي سيقدمه لا محال في غير صالح المكلف، الذي تَقَدَّمَ بـــالطعن في قرار المدير الولائي للضرائب، أما إذا حدث عكس ذلك فهذا يجرنا للتساؤل بخصوص التقارير التي يعدها الخبراء ما الفائدة منها؟ وفي هذا المجال فإن الأجدر هو الإلتزام بما ورد في نص المادة 53 من قانون الاجراءات المدنية. والمتمثل في أن يثبت الخبير في تقريره أقوال وملاحظات الخصوم (الإدارة والمكلف) ومنه فإن رأي مصلحة الضرائب وملاحظاتها يتم تسجيلها من قبل الخبير في تقريره ولا تكون بحاجة إلى أن يعد العون الممثل لهذه الإدارة محضرا مع تضمينه رأيه[2].

ويودع المحضر وتقارير الخبراء لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية حيث يمكن للطرفين بعـــد إخطارهما قانونا للإطلاع عليها خلال أجل (20) يوما وهذا ما نصت عليه الفقرة الثامنة من المادة المذكورة سابقا[3].

ويقدم الخبراء كشفا بمصاريفهم وأتعابهم، وتتم التصفية والرسم بقرار يصدره رئيس المحكمة الإدارية طبقا للتعريفة المحددة بقرار يصدره الوزير المكلف بالمالية وهذا حسب الفقرة التاسعة مـــن المادة 126 المذكورة سابقا[4].

---

(1) — المادة 7/126 تنص " يتوجه الخبراء إلى مكان إجراء الخبرة بحضور ممثل عن الإدارة الجبائية، وكذلك المشتكي أو ممثله، وإذا اقتضى ذلك يحضر رئيس لجنة الطعن على مستوى الدائرة، حيث يقوم بتأدية المهمة المنوطة بهم من قبل المحكمة الإدارية، يقوم عون إداري بتحرير محضر مع إضافة رأيه فيه، ويقوم الخبراء، بتحرير إما تقرير مشترك وإما تقارير منفردة"

(2) — **عبدالعزيز أمزيان** : المرجع السابق ، ص 82.

(3) — المادة 8/126 تنص " يوضع المحضرون تقارير الخبراء لدى كتابة الضبط للمحكمة الإدارية، حيث يمكن للأطراف التي تم إبلاغها بذلك قانونا أن تطلع عليها خلال مدة عشرين (20) يوما كاملة ".

(4) — المادة 9/126 تنص " يقدم الخبراء كشفا عن أمر تفرغهم ومصاريفهم وأتعابهم، وتتم تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية ، طبقا للتعريفة المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية .
لا تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب ، التقارير التي تقدم بعد أكثر من ثلاثة (3) أشهر من غلق المحضر.
ويجوز للخبراء أو الأطراف في ظرف ثلاثة (3) أيام كاملة، اعتبارا من تاريخ تبليغهم قرار رئيس المحكمة الإدارية، أن يعترضوا على التصفية أمام هذه الجهة القضائية التي تبت في المسألة بصفتها غرف استشارية ".

غير أن التقارير المودعة بعد مرور أكثر من ثلاثة أشهر من غلق المحضر، لا يؤخذ بها عند تحديد الأتعاب.

ويحق للخبراء وكذا للطرفين، المنازعة في قرار رئيس المحكمة المحدد للأتعاب خلال أجل ثلاثة (03) أيام من تاريخ تبليغهم به، وتبت المحكمة الإدارية في هذه المنازعة في هيئة غرفة مشورة (وليس غرفة استشارية كما جاء خطأ في نهاية الفقرة 09 من المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002).

ويتحمل الطرف الذي يخسر دعواه مصاريف الخبرة، أما في حالة الإستجابة لطلبه جزئيا فإنه يتحمل جزئيا كذلك مصاريفها في حدود ما يقرره القرار القضائي مع مراعاة ما كان عليه النزاع عند بداية عمليات الخبرة، وهذا حسب المادة 138/ الفقرة2 من قانون المالية لسنة 2002[1].

أما مصاريف الخبرة الموضوعة على عاتق الإدارة فيتحملها:

ـــ إما الخزينة العمومية في حالة ما إذا تعلق النزاع بضرائب أو رسوم أو غرامات محصلة لصالح الدولة.

ـ وإما الصندوق المشترك للجماعات المحلية، إذا تعلق النزاع بضرائب ورسوم تستوجب إقتطاعا مقابل مصاريف الإدراج في حكم انعدام القيمة لفائدة هذه الهيئة[2].

وإذا رأت المحكمة الإدارية بأن الخبرة غير قانونية أو غير كاملة، فيمكنها الأمر بخبرة جديدة تكميلية تتم حسب الشروط المحددة في الفقرة 10 من المادة 126 المذكورة سابقا[3].

ويرى أحد رؤساء الغرف بمجلس الدولة "بأن القضاة كثيرا ما يميلون إلى اللجوء للخبرة من دون بذل الجهد في التحقيق بأنفسهم في بعض النزاعات مذكرا بأن اللجوء إلى الخبرة لا يجب أن يكون إلا في حالة الضرورة وفي إطار تقني محض[4].

إذن هذا الإجراء التحقيقي المهم الذي يلجأ إليه القاضي يقودنا بأن أغلبية الخبراء المعينين هم خبراء محاسبيين ليست لديهم دراية كافية بالميدان الجبائي الذي يتطلب الإلمام بالجانبين المحاسبي

---

(1) — المادة 2/138 تنص " يتحمل الطرف الذي تَرَدّ دعواه مصاريف الخبرة " .

(2) — المادة 1/140 من قانون الإجراءات الجبائية.

(3) — المادة 10/126 تنص " إذا رأت المحكمة الإدارية أن الخبرة كانت غير سليمة أو غير كاملة، لها أن تأمر بإجراء خبرة جديدة تكميلية تتم ضمن الشروط المحددة أعلاه ".

(4) — **مقدار كورغلي** : المرجع السابق ، ص 55 .

والقانوني، لأن هناك إختلاف كبير بخصوص الناتج المحاسبي والناتج الجبائي، وبالتالي فإن اللجوء إلى طريق الفحص المضاد يكون ذا نتيجة أحسن ويساعد القاضي بالتطلع على الأمر الذي يعد غامضا بالنسبة إليه نظرا لتقنية هذه المادة وتجددها من حين لآخر، فموظف الإدارة يكون على دراية بكل هذه التغيرات ويفيد القاضي أثناء قيامه بفحص النزاع المطروح شريطة أن يكون هذا الموظف خارج عن الاختصاص المكاني. هذا في الوقت الراهن إلى حين إعتماد خبراء جبائيين مستقبلا[1].

الفقرة الثالثة: سحب الطلب وإشكالية سقوط الخصومة وصدور القرار

قبل التطرق إلى صدور قرار الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي وجب التذكير بحالة سحب الطلب من طرف المكلف وكيفية سقوط الخصومة.

أولا: سحب الطلب وكيفية سقوط الخصومة

1- بالنسبة لسحب الطلب

هذا الإجراء نصت عليه المادة 01/127 ـ 02 من قانون المالية لسنة 2002[2]. حيث إذا أراد المكلف بالضريبة أو أي مشتك بأن يسحب طلبه، فيجب عليه أن يخبر الطرف الآخر قبل صدور الحكم وذلك بواسطة رسالة مكتوبة على ورق حر ويوقعها بنفسه أو من طرف وكيله، وإما تدخل الأشخاص الذين لديه مصلحة في حل النزاع، أنَّ طلب تدخلهم يجب أن يكون على ورق مدموغ وهذا دائما قبل صدور الحكم[3].

2- بالنسبة لسقوط الخصومة

إن قانون الإجراءات الجبائية الجديد وكذلك قانون الضرائب المباشرة قبله قد سكتا عن مسألة سقوط الخصومة.

---

(1) — **أمزيان عزيز** : المرجع السابق ، ص 84 .

(2) — المادة 1/127 تنص " يجب على كل مشتك يرغب في سحب طلبه، أن يخبر بذلك قبل صدور الحكم، برسالة محررة على ورق حر، يوقعها بيده أو من طرف وكيله، ويخضع هذا السحب لقبول الطرف الخصم، عندما يكون قد سبق له وأن قدم طلبات فرعية.

(3) — المادة 02/127 تنص " يجب تحرير طلب التدخل المقبول، من طرف أشخاص يثبتون وجود مصلحة لهم في حل نزاع حصل في مجال الضرائب والرسوم أو الغرامات الجبائية، على ورق مدموغ، وهذا قبل صدور الحكم ".

حيث تطرح هنا إشكالية حالة صدور قرار سابق على الفصل في الموضوع آمر بالخبرة في منازعة ضريبية وتسبب المدعي في عدم تنفيذه طيلة سنتين، فهل يطبق سقوط الخصومة المنصوص عليه في المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية على منازعات الضرائب المباشرة أم لا؟.

لقد تم الإجابة على هذا التساؤل في القرار رقم 7429 الصادر بتاريخ 1994/03/20 عن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا، وهو أول قرار تصدره الغرفة الإدارية ويجيز تطبيق المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية، وبالتالي سقوط الخصومة أمام القضاء الإداري عند بته في منازعات الضرائب المباشرة[1].

وأقر مجلس الدولة من جهته عن إمكانية تطبيق سقوط الخصومة، إستنادا إلى المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية في المنازعة الضريبية، متبعا في ذلك على نهج الغرفة الإدارية للمحكمة العليا[2]. ففي قرار أصدره مجلس الدولة في 1999/07/12 فاصلا في النزاع القائم بين المكلف بالضريبة (ص.م) ومديرية الضرائب لولاية وهران شرق، أكد هذا المبدأ ذاهبا إلى أن عدم إستمرار الدعوى لمدة تزيد عن سنتين وفقا لأحكام المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية يؤدي إلى سقوطها[3].

وكانت الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا (المجلس الأعلى) من جهة أخرى، وعلى النقيض من هذا تماما، وفي قرار صادر سنة 1989، قد حكمت بعدم جواز تطبيق المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية وبالتالي عدم جواز تطبيق سقوط الخصومة وهذا ليس في مجال المنازعات الضريبية فقط وإنما في المجال الإداري ككل.

وأكدت على أن المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية وحسب مبدأ مستقر عليه، لا تجد عمليا ما يبرر تطبيقها في المجال الإداري ما دامت الإجراءات تكتسي أساسا طابع التحري، والتحقيق ويتولى الإشراف عليها قاض مقرر يتمتع بحرية التصرف إتجاه الاجراءات[4] مع الإشارة

---

(1) — قرار منشور من النشرة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب، العدد رقم 15، ص 33 .

(2) — اجتمعت المحكمة العليا بجميع غرفها، وأصدرت في 2001/03/27 قرارا هو الأول من نوعه، يتعلق بتطبيق المادة 220 من قانون الإجراءات المدنية، وأقرت تطبيق سقوط الخصومة في حالة عدم السير بالقضية بعد النقض والإحالة طيلة سنتين تحسبان من تاريخ النطق بقرار المحكمة العليا حضوريا.

أنظر المحكمة العليا، الغرف المجتمعة 2001/03/27 رقم 201823، المجلة القضائية، العدد1، سنة 2001، ص 99.

(3) — الغرفة الثانية، مجلس الدولة 1999/7/12، قرار رقم 165076 (غير منشور) .

(4) — **الحسين بن الشيخ آث ملويا** : المرجع السابق ، المتضمن للقرار رقم 57024 بتاريخ 1989/1/14، الغرفة الإدارية، المجلس الأعلى.

بأن هذا الموقف من قبل المجلس غير مستساغ قانونا ولا يتلائم وطبيعة الاجراءات الواجبة الإتباع مع القضاء الاداري. زيادة على ذلك فإن القرار خرج عن ما قرره قرار الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بتاريخ 1989/01/14. وأن مخالفة إجتهاد قضائي يجب أن يتم بواسطة قرار صادر عن الغرف المجتمعة لمجلس الدولة، وليس عن غرفة واحدة وهي الغرفة الثانية، وهذا تطبيقا لنص المادة 31 من القانون العضوي تحت رقم 01/98 المؤرخ في 1998/05/30 والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله[1] وعلى ذلك فإن قرار الغرفة الإدارية للمجلس الأعلى والصادر بتاريخ 1989/01/14 هو واجب الإتباع، أي أن الخصومة لا تسقط في القضايا الإدارية وأنه لا مجال لتطبيق المادة 220 من قانون الاجراءات المدنية.

وفي رأي آخر خاص بالأستاذ عبد العزيز أمقران، فإنه لا يمكن إتباع ما يجري العمل به في فرنسا، في غياب نص قانوني صريح بديل لقانون الإجراءات المدنية، المطبق أمام الجهات القضائية الإدارية[2]. مما يلاحظ أن الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا قد تأثرت، بما هو مستقر عليه في التشريع والاجتهاد القضائي الفرنسيين اللذين لا يقران بجواز سقوط الخصومة على مستوى القضاء الإداري على أساس أن الدعوى أمام القاضي الإداري ملك له وليس للطرفين، كما هو عليه الحال أمام القاضي العادي، إذ ينصان على إمكانية التنازل عن الدعوى فقط.

ثانيا: صدور القرار من الغرفة الإدارية بالمجلس

طبقا لقانون الإجراءات الجبائية وحسب المادة 129 من قانون المالية لسنة 2002[3]، فإن القضايا المطروحة أمام الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي وبعد إكتمال باب التحقيق فيها يحكم فيها طبقا لقانون الاجراءات المدنية، وبالتالي يتعين على رئيس الغرفة الإدارية إتخاذ جميع الاجراءات الضرورية للفصل في القضية المتنازع فيها، بحيث أنه بعد إستنفاد جميع المواعيد الممنوحة لتبادل المذكرات بين الطرفين، وبعد أن تصبح القضية مهيئة للفصل فيها، أي لا تحتاج إلى تحقيق إضافي ويكون الأطراف فيها قد قدموا طلباتهم في الموضوع[4]. يقوم المستشار المقرر بإعداد الملف

---

(1) — المادة 31 من القانون العضوي تحت رقم 1/98 تنص " يعقد مجلس الدولة في حالة الضرورة، جلساته مشكلا من كل الغرف مجتمعة، لاسيما في الحالات التي يكون فيها القرار المتخذ بشأنها تراجعا عن اجتهاد قضائي ".

(2) — **عبدالعزيز أمقران** : المرجع السابق ، ص 47.

(3) — المادة 129 من القانون المذكور أعلاه تنص " يبت في القضايا التي ترفع أمام المحكمة الإدارية، طبقا لأحكام الأمر رقم 66 – 154 المؤرخ في 8 يونيو 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية ، والنصوص التي عدلته أو تممته ".

(4) — **بشير محمد** : الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 1995، ص 141.

المتكون من كافة المستندات المقدمة من أطراف الدعوى من تقارير وإجراءات التحقيق وتقـــارير الخبرة إن وجدت، ويقوم بإعداد تقرير يتضمن عرض وقائع التراع وتحليلها وأوجه دفـــاع كـــل طرف وطلباتهم الختامية[1].

ويحول الملف إلى النيابة العامة لإطلاع عليها طبق لنص المادة 170 من قانون الاجـــراءات المدنية الفقرة السابعة[2] وبعد تفحص الملف، تقوم بتقديم تقريرها في ميعاد شهر، ويقوم العـــضو المقرر بالإتفاق مع الرئيس بتحديد تاريخ الجلسة التي يتم خلالها صدور قرار الغرفة، فيأمر بعـــدها الكاتب بأن يخطر النيابة العامة والأطراف المتنازعة بتاريخ الجلسة قبل 08 أيام. ويجوز في حـــالات الاستعجال أن تخفض المدة إلى أربعة (04) أيام.

وعليه سنتعرض إلى كيفية صدور محتوى القرار وكيفية تبليغه وآثاره.

1 ـ صدور القرار ومحتواه

1 ـ 1 ـ بالنسبة لصدور القرار

طبقا لنص المادة 137 من قانون الاجراءات المدنية فالجلسة تكون علنية، لكن للقاضـــي أن يقرر غير ذلك في حالة كون هذه العلنية تشكل خطرا على النظام العام، فعند إنعقاد الجلـــســـــة في ميعادها المحدد، يتم السماع إلى قراءة تقرير المستشار المقرر المكتوب وملاحظـــات الأطـــراف الشفهية المقدمة سندا لمذكراتهم، وأخيرا طلبات النيابة العامة[3]، ثم تحال الدعوى للمداولـــــــة بغية دراسة القضية وإعداد القرار المناسب الذي يجب أن يتـــضمن بيانـــات إلزاميـــة وأن يبلـــغ للأطراف.

1 ـ 2 ـ بالنسبة لمحتوى القرار

إن القرار التي تصدره الغرفة الإدارية يصدر وفق نص المادة 144 من قـــانون الاجـــراءات المدنية، والتي تقضي بأن تصدر أحكام المجلس القضائي من ثلاثة أعضاء ما لم ينص صراحة علـــى خلاف ذلك.

---

(1) — طبقا للفقرة الأولى من المادة 140 من قانون الإجراءات المدنية .

(2) — التي تنص " ... عندما تصبح القضية مهيأة للفصل فيها أو عندما تنقضي المواعيد الممنوحة لتقديم المذكرات والرد عليها يقوم المستشار المقرر بإيداع تقريره ويحيل الملف إلى النيابة العامة، التي تودع تقريرها في ميعاد شهر ".

(3) — **أحمد محيو** : المرجع السابق ، ص 83 .

وتحمل نفس العنوان الذي تصدر به أحكام المحاكم، على أن يتضمن القرار تحليلا لطلبات الأطراف التي إستند القاضي في حكمه عليها[1]. ولا يلزم القاضي بالإشارة إلى جميـــع الطلبـــات ووجوب إشتمال القرار على أسماء الخصوم، وبيان المستندات التي تقدموا بها، وخلاصة النـــصوص القانونية المعتمدة وتاريخ فقل التحقيق أو إعادة فتحه، وبيان إذا كان الخصوم أو وكلائهـــم قـــد حضروا الحكم أو تغيبوا، وكذلك الإشارة إلى الأعضاء الذين إشتركوا في القرار وإسم ممثل النيابة العامة.

ويجب التوقيع على النسخة الأصلية من القرار من قبل الرئيس ومن المستشار المقرر وكاتب الضبط وفي حالة إنعدام توقيع أحد هؤلاء فهذا يؤدي إلى البطلان[2].

2ـ تبليغ القرار وآثاره

2ـ 1ـ التبليـــــــغ

يتم التبليغ للقرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس من طرف قلم كتـــاب المجلـــس القضائي، إلى جميع الأطراف حسب ما هو منصوص عليه في المادة 171 الفقرة الرابعة من قـــانون الاجراءات المدنية[3] في حين يكون التبليغ في المواد المدنية بطلب من الخصم الذي صدر الحكـــم لصالحه[4].

غير أن المشرع الفرنسي سلك مسلكا آخرا في هذا المجال بحيث أن عملية التبليـــغ تأخـــذ صورتين، الأولى يقوم بها كاتب الضبط ويبلغ بموجبها القرار لمدير الضرائب وتسمى Notification والصورة الثانية تتمثل في الحالة التي يطلب فيها الأطراف تبليغ القرار وتسمى Sinificotion[5].

2ـ 2ـ الآثـــــــار

من بين الآثار الرئيسية التي تترتب على القرار في ميدان الضرائب المباشرة ومنازعاتها هـــو التنفيذ، حينما يحوز القرار لقوة الشيء المقتضي فيه، وإذا لم يتم الطعن فيه بالإســـتئناف خـــلال المواعيد المحددة قانونا.

---

(1) ــ **حسين فريجة** : المرجع السابق ، ص 107 .

(2) ــ **أحمد محيو** : المرجع السابق ، ص 83 .

(3) ــ المادة 4/171 والتي جاء فيها " خلافا لأحكام المادة 147، تبلغ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية أو الصادرة في المواد المستعجلة بقوة القانون بمعرفة قلم الكتاب إلى جميع أطراف الخصومة " .

(4) ــ **بشير محمد** : المرجع السابق، ص 92 .

(5) - **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE COTTERT**, Op Cit, P 313.

فإذا عدل القرار فليس للإدارة التنصل من نتائجها أما إذا كان في صالحها فإن الإجـــراءات التي تكون قد قامت بها لتحصيل ديون الخزينة لدى المكلف تعد صحيحة.

ولكن يكون بإمكان المكلف أو الإدارة إستئناف هذا القرار أمام مجلس الدولة.

المبحث الثاني
استئناف قرارات الغرفة الإدارية أمام مجلس الدولة
"مبدأ التقاضي على درجات"

من المبادئ الأساسية التي نظمها المشرع الجزائري، مبدأ التقاضي على درجـــات، وهـــذا حماية للقاضي والمتقاضين على حد سواء.

فطرق الطعن تحمى القاضي، لكونها تمكنه من مراجعة الأخطاء التي يكون قد ارتكبـــها في حكمة الأول، فإذا كان الطعن بالمعارضة أو إلتماس إعادة النظر الإعتراض الغير الخـــارج عـــن الخصومة، فالقضية تحال وتعاد دراستها من طرف نفس القاضي الذي أصدر الحكم المطعون فيـــه، أما إذا كان بالإستئناف أو بالنقض فالقضية تحال على قضاة آخرون[1].

إذن كمبدأ عام يجوز استئناف الحكم الصادر عن المحكمة الإبتدائية أي الغـــرف الإداريـــة بالمجلس، أي كانت قيمة النزاع، إذ راعى المشرع أنها نزاعات تتباعد فيها وجهات النظر وجـــب تمحيصها أمام القضاء العالي أي مجلس الدولة، بصرف النظر عن قيمتها المادية، فضلا فيهـــا مـــن دواعي الطمأنينة للمكلفين[2] وبالتالي يصبح للخصوم نفس السلطات، التي كانت لهم أمام محكمة أول درجة، وبذلك يتحقق مبدأ التقاضي على درجتين، إذن الطريق لمراجعة قرارات الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي هو الاستئناف أمام مجلس الدولة. أما الطعن بالنقض لايتجلى إلا في حالة واحدة، وهي التي خول فيها القانون الغرفة الإدارية بالمجلس سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة وذلك في مجال الضرائب الغير مباشرة[3].

وعلى ضوء هذا ندرس في هذا المبحث ونقسمه إلى مطلبين نتناول في الأول شروط قبـــول الاستئناف والمطلب الثاني آثار رفع الاستئناف.

---

(1) — **أمزيان عزيز** : المرجع السابق ، ص 88 .

(2) — **عبدالباسط وفا** : المرجع السابق ، ص 225.

(3) — نصت عليها المادة 1/489 من قانون الضرائب الغير مباشرة التي خولت للغرفة الإدارية بالمجلس أن تصدر قرارها بدون استئناف ولا يمكن أن يخضع إلا بالطعن بالنقض .

المطلب الأول
شروط قبول الاستئناف
"الخاصة بالضريبة المباشرة"

إن كل القرارات الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بخصوص المنازعات الضريبية تكون قابلة للطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة[1].

مع الاستثناء في الحالة المتعلقة بالضرائب الغير مباشرة التي منح فيها القانون للغرفة الإدارية سلطة الفصل بالدرجة الأخيرة وأن تخضع إلا بالطعن بالنقض.

حيث نصت المادة 130 من قانون المالية لسنة 2002[2] والموافقة للمادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية.

وبالتالي فإن شروط قبول الاستئناف حسب نص هاته المادة تتوزع بين الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف، وبين الشروط المتعلقة بالمستأنف، وفي الأخير الشروط المتعلقة بالشكل والاجراءات. وبالتالي سوف نخص لكل فرع نوع من هذه الشروط.

الفرع الأول
الأحكام القابلة للإستئناف
"الصادر فقط عن الغرفة الادارية"

يجب أن يكون الحكم صدر من الغرفة الإدارية بالمجلس، فلا يجوز تقديم الاستئناف، بينما الغرفة الإدارية ما زالت تنظر في الدعوى المرفوعة أمامها، ولايعتبر سكوتها عن الفصل في الدعوى بمثابة حكم بالرفض.

وبالتالي فإن اختصاص مجلس الدولة. إلا بالطعن في الأحكام الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس، فهو لا يكون مختصا مباشرة في النظر للطعون المقدمة ضد القرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب، أو أن يختص مباشرة بطلب رفع أو تخفيض الضريبة المباشرة.

---

(1) - **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE COTTERET**, Op Cit, P 313.

(2) — المادة 130 من القانون المذكور أعلاه تنص " يمكن الطعن في القرارات الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الاستئناف ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون رقم 1/98 المؤرخ في 30 مايو 1998، والمتعلق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وسيره ، الجريدة الرسمية رقم 37، لسنة 1998.
غير أن عرائض المكلفين بالضريبة تقدم في جميع الحالات، على ورق مدموغ .

ويمكن إبراز الشروط المتعلقة بالحكم المستأنف والقابل للإستئناف بالرجوع إلى المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية[1] ومنه نقول أن هذه الشروط هي:

الفقرة الأولى: أن يكون الحكم المستأنف قضائيا

بالرجوع إلى المادة 277 من قانون الاجراءات المدنية المذكورة سابقا، نجـد المـشرع قـد إشترط أن يكون الحكم المستأنف صادرا عن هيئة قضائية، وهي الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، كما حدد بنص المادة السابعة من نفس القانون مجمل القضايا التي تفصل فيها هذه الغرف والقابلة للإستئناف أمام الغرف الإدارية بالمحكمة العليا[2].

بحيث يجب أن يقدم الطعن، ضد منطوق الحكم كله أو جزءا منـه لا إلى مجـرد أسـباب الحكم، حيث أن فهم حكم المحكمة لا يكون إلا بالرجوع إلى هذا المنطوق، لأن القاضي يعبر في المنطوق عما حكم به بألفاظ صريحة وواضحة تقطع في الخلاف ما بين الخصوم[3].

الفقرة الثانية: أن يكون الحكم المستأنف صادرا عن الغرفة الإدارية بالمجلس

إن الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي هي المختصة كقاعدة عامة بالنظر في المنازعات الإدارية وهذا ما نصت عليه المادة السابعة (07) من قانون الاجراءات المدنية المذكورة سابقا.

وهناك استثناء خاص ببعض المنازعات الإدارية ذات طابع معين تؤدي إلى منح الاختصاص إلى جهات قضائية إدارية أخرى، كالطعن بالبطلان في القرارات الإدارية الصادرة عـن الـسلطة الإدارية المركزية أو الطعون الخاصة بتفسيرها، والتي تنظر الغرفة الإدارية بالمحكمة العليـا إبتـدائيا ونهائيا وهذا حسب نص المادة 274 من قانون الاجراءات المدنية[4]، وكذلك في بعض الحـالات

---

(1) — المادة 277 من القانون المذكور أعلاه تنص " تختص الغرفة الإدارية كذلك بالفصل في الإستئناف المرفوع ضد الأحكام الإبتدائية الصادرة عن المجالس القضائية في المسائل الإدارية، ما لم تنص القوانين والقرارات على خلاف ذلك ".

(2) — المادة 7 من قانون الإجراءات المدنية تنص " تختص المجالس القضائية بالفصل إبتدائيا بحكم قابل للإستئناف أمام المحكمة العليا ، في جميع القضايا أيا كانت طبيعتها التي تكون الدولة أو الولايات أو أحد المؤسسات العمومية ذات الصبغة الإدارية طرفا فيها ... ".

(3) — **زكرياء محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 122.

(4) — المادة 274 من قانون الإجراءات المدنية تنص " تنظر الغرفة الإدارية بالمحكمة العليا إبتدائيا ونهائيا في :

1 ـ الطعون بالبطلان في القرارات التنظيمية أو القرارات الفردية من السلطة الإدراية المركزية .

2 ـ الطعون الخاصة بتفسير هذه القرارات والطعون الخاصة بمدى مشروعية الإجراءات التي تكون المنازعة فيها من إختصاص المحكمة العليا .

التي منح فيها المشرع حق الفصل فيها لبعض اللجان القضائية المختصة كالمنازعات المتعلقة بالانتخابات، كذلك الأعمال التشريعية التي أخرجها الفقه والقضاء من إطار الرقابة القضائية بصفة عامة وكذلك أعمال السيادة، كالأعمال المنظمة للعلاقة الوظيفية بين الوظيفة التنفيذية والوظيفة التشريعية، والأعمال المتصلة بشؤون الدولة الخارجية أو بالحرب وبأمن الدولة وسلامتها[1].

كذلك أعمال تستثنى نظرا لطبيعتها، كالمنازعات الجبائية التي تدخل في اختصاص الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي، ما عدا حينما لا تظهر فيها الإدارة الجبائية كسلطة، أي تتصرف كالأفراد العاديين، مثل حلول الإدارة الجبائية محل المدين لإستيفاء ديونه لدى الغير.

الفقرة الثالثة: أن يكون الحكم المستأنف إبتدائيا

يرى التشريع الفرنسي بأن هناك فرق بين الأحكام القطعية والأحكام التحضيرية والأحكام التمهيدية[2].

فالأحكام القطعية تقبل الإستئناف دون جدال، أما بالنسبة للأحكام الصادرة قبل الفصل في الموضوع فالأحكام التحضرية هي تلك الأحكام التي لا تدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الدعوى والتي ترمي فقط إلى إعداد القضية للفصل فيها بحكم قطعي والتي لا تمس حقوق الخصوم.

أما الأحكام التمهيدية فهي تلك الحكام التي تؤخذ منها ما يدل على ما تحكم به المحكمة في أصل الموضوع، وهي تأمر بها قبل الفصل في الموضوع و تتعلق بالإثبات والتحقيق.

ولكن بعد التعديل ألغت التفرقة وأخضعت جميع الأحكام لقواعد موحدة تخالف القواعد العامة، فأجازت إستئنافها قبل الحكم الصادر في الموضوع[3]. أما في التشريع الجزائري فبخصوص المنازعات الجبائية فتختص المجالس القضائية بالفصل فيها إبتدائيا بحكم قابل للإستئناف أمام المحكمة العليا باستثناء ما نصت عليه المادة 489 من قانون الضرائب الغير مباشرة، والتي تشير أن الأحكام الصادرة عن الغرفة الإدارية بالمجلس بشأن هذا النوع من الضرائب لا تكون قابلة للطعن فيها إلا بالنقض.

---

(1) — **سليمان محمد الطماوي** : القضاء الإداري ، الكتاب الثاني، قضاء التعويض، وطرق الطعن في المحاكم ، دار الفكر العربي، 1977، ص 51.

(2) — **زكرياء محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 123 .

(3) — المادة 451 من قانون المرافعات الفرنسي بعد تعديلها بالقانون الصادر بـــ 1942/5/23.

إذن استخدم المشرع الأحكام الابتدائية لاستبعاد الأحكام التحضيرية كالأحكام الصادرة بخصوص إجراءات التحقيق تحضيرا للفصل في الموضوع كتعيين خبير مثلا.

الفرع الثاني
الشروط المتعلقة بأشخاص الخصومة
" الصفة والأهلية والمصلحة "

يشترط في أشخاص الخصومة سواء المستأنف أو المستأنف عليه وذلك وفقا لنص المادة 459 من قانون الاجراءات المدنية[1].

الصفة والأهلية والمصلحة، وعدم توافرها يترتب عليه عدم القبول للدعوى، ورغم أن الشروط المتعلقة برفع الدعوى مشتركة بين الدعوى الإدارية والدعوى العادية، فإنه توجد بعض التدقيقات في المادة الإدارية وهذا ما يدعونا التطرق إلى هذه الشروط الثلاثة.

الفقرة الأولى: الصفة في التقاضي

الصفة في التقاضي، تعني أن يكون المدعي في وضعية ملائمة لمباشرة الدعوى، أي يكون في مركز قانوني سليم يخول له التوجه إلى القضاء[2]، فالقضاء الإداري في فرنسا لا يقبل دعاوي الفئات غير المحددة من المواطنين مثل رعايا الدولة أو دافعي الضرائب، بينما يقبل دعاوي مستأجري العمارة، ومستعملي مرفق معين، وجمعية الحي وسكان القرية ودافعي الضريبة للبلدية...

فإذا كان المكلف هو الذي رفع دعواه أمام المحكمة الإدارية ضد قرار المدير الولائي للضرائب، فإنه يجب أن يرفع هو نفسه الطعن بالاستئناف أمام مجلس الدولة، فلا تقبل الدعوى التي ترفع من فرد ليست له الصفة، في إلغاء الحكم مهما تكن صلته بالمكلف إلا إذا كان له توكيل في هذا الشأن.

---

(1) — المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية تنص " لايجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء مالم يكن حائزا لصفة وأهلية التقاضي، وله مصلحة في ذلك ".

(2) — **فويري عبدالعزيز** : المنازعة الإدارية في الجزائر...، المرجع السابق ، ص 87.

وعلى العكس يقبل الطعن المقدم من شركة ضد حكم المحكمة من الشخص الذي يمثلـــها طبقا لقانونها النظامي أو بناء على توكيل عام، كذلك يجوز للمكلف الذي لم يرفع دعوى أمـــام المحكمة ولكنه أدخل فيها أن يستأنف الحكم إلى مجلس الدولة وذلك بطريقة معارضـــة الخـــصم الثالث[1]. وأن شرط الصفة في الاستئناف أضيق في الدعاوي الابتدائية والتي يكون صاحب الحق فيها محل الاعتداء هو الذي يباشر الدعوى أما الصفة في الإستئناف، فيكون صاحب الحق في هذا الطعن مقتصرا على من كان خصما في الدعوى الابتدائية سواء حضرها بصفته الشخصية أو كان ممثلا فيها[2].

وهذا ما أكدته الغرفة الإدارية بالمجلس الأعلى بصفة غير مباشرة ردا على دفاع المـــستأنف عليه الذي أنكر صفة رفع الاستئناف لوزير المالية في الدعوى الجبائية، حيـــث قالـــت أن مـــدير الضرائب قد رافع الدعوى الايتدائية لحساب وزير المالية باعتباره ممثلا له ، وبالتالي فإن الدفع الذي يحتج به المستأنف عليه غير مؤسس ولا يعتد به[3].

حيث أنه بموجب المادة 38 من قانون الضرائب المباشرة[4] فإن المشرع أجاز للمدير الولائي للضرائب أن يستأنف ضد القرارات التي تصدرها الغرفة الإدارية التابعة للمجلس القضائي بـــصفة مباشرة[5] وشرط الصفة يعتبر من النظام العام، وهذا طبقا للمادة 02/459 من قانون الاجـــراءات المدنية[6].

وبالتالي يتعين على قاضي الاستئناف أن يحكم تلقائيا ودون طلب من أحد الخصوم بعـــدم قبول الطعن في حالة رفعه من أو ضد أشخاص لم يكونوا أطرافا في المنازعة الابتدائية[7].

الفقرة الثانية: أهلية التقاضي

---

(1) — **زكرياء محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 126.

(2) — **أمزيان عزيز** : المرجع السابق ، ص 92 .

(3) — **سليمان محمد الطماوي** : القضاء الإداري ، الكتاب الثاني ، قضاء التعويض ، المرجع السابق ، ص 51 .

(4) — المادة 38 من القانون رقم 36/90 الصادر بتاريخ 1990/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1991. الجريدة الرسميـــة رقم 57، لسنة 1990.

(5) — المشرع الفرنسي منح هذا الحق لوزير المالية ، أنظر :

- **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE**, Op Cit, P 313.

(6) — المادة 2/459 تنص " ويقرر القاضي من تلقاء نفسه انعدام الصفة أو الأهلية، كما يقرر من تلقاء نفسه عدم وجود إذن برفع الدعوى إذا كان هذا الإذن لازما ".

(7) — **بشير محمد** : المرجع السابق ، ص 69 .

يختلف الأمر بالنسبة لأهلية الشخص الطبيعي عنه بالنسبة لأهلية الشخص المعنوي.

فبالنسبة للشخص الطبيعي، أي الفرد يشترط القانون المدني في المادة 40 بلوغه سن الرشد[1] يوم رفع الدعوى، وهي 19 سنة كاملة دون أن يكون مجنونا أو معتوها أو محجورا عليه بحكم قضائي، وإذا كان الفرد أجنبيا أوجبته المادة 44 من قانون الإجراءات المدنية[2]، وكذلك عندما يكون مدعيا أو متدخلا في الخصام أن يدفع مبلغا ماليا يحدده القاضي يدفع بكتابة الضبط في شكل ضمان يغطي المصاريف والتعويضات.

أما بالنسبة للشخص المعنوي، فيجب التفرقة بين ما إذا كان هذا الشخص هيئة تابعة للقانون الخاص أو هيئة إدارية عمومية، فالشخص الاعتباري الخاص مثل الشركات الخاصة والمؤسسات العمومية الإقتصادية في معاملاتها العادية يمثل أمام القضاء من طرف الهيئات التنفيذية التي يخولها القانون الأساسي لذلك الشخص المعنوي، ويمثل الأشخاص الاعتبارية الإدارية، ما عدا الدولة ممثلوها المحددين في قوانينها أو من يفوضون لهذه المهمة.

الفقرة الثالثة: شرط المصلحة " فعلية ومباشرة ومشروعة"

يشترط في المدعي، فضلا عن صفته وأهليته في التقاضي أن تكون له أيضا فائدة يجنيها من وراء مباشرة دعواه، كأن يكون مضرورا في دعوى القضاء الكامل، سواء هو ذاته أو ذوي حقوقه بعد وفاته، فإن شرط المصلحة، وإن كان شرطا عاما يتطلب في جميع الدعاوي القضائية، تطبيقا لمبدأ هام مفاده أنه لا مصلحة فلا دعوى[3].

فإذا لم تتوافر المصلحة الشخصية للمدعي أو المستأنف، حكم المجلس بعدم قبول الإستئناف مثال ذلك أن يطالب المستأنف برفع الضريبة التي سبقت أن قررت المحكمة برفعها، أو ينازع في ضريبة لم يخضع لها ويتساهل القضاء الإداري في قبول شرط المصلحة بالنسبة لدعوى الإلغاء، بينما يتشدد، فيه بالنسبة لدعوى القضاء الكامل.

---

(1) — المادة 40 من القانون المدني تنص " كل شخص بلغ سن الرشد متمتعا بقواه العقلية، ولم يحجر عليه يكون كامل الأهلية لمباشرة حقوقه المدنية، وسن الرشد تسعة عشر (19) سنة كاملة .

(2) — المادة 44 من قانون الإجراءات المدنية تنص " يجوز للقاضي أن يأمر شفهيا أو بتبليغ من قلم الكتاب مرسل بكتاب موصي عليه بعلم وصول، بتكليف الخصوم أو أحدهم بأن يودع قلم كتاب المحكمة مبلغا يحدد مقداره على ذمة المصروفات التي تستلزمها إجراءات التحقيق التي أمر بها ".

(3) — **لعشب محفوظ** : المسؤولية في القانون الإداري ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة 1994، الجزائر ، ص 99 .

فيكفي في قضاء الإلغاء، أن يكون المدعي صاحب مصلحة شخصية مباشرة لطلب إلغاء قرار إداري، بينما يجب في دعوى القضاء الكامل (التعويض) أن يكون صاحب حق يدافع عنه، فلا تكون هناك مجرد مصلحة، ولا يشترط في دعوى الإلغاء مصلحة مادية أو أدبية محققة، بل يكفي أن تكون محتملة، بينما لا يتساهل القضاء الإداري بالنسبة لدعوى التعويض في تحديد المصلحة فهو يشترط أن تكون فعلية ومحققة ومباشرة ومشروعة أي يجب ألا تكون المصلحة خيالية إو إحتمالية أو غير مباشرة أو غير قانونية[1].

الفرع الثالث
الشروط الشكلية المتعلقة بطلب الاستئناف

لابد من توافر شروط شكلية معنية لكي يقبل طلب الاستئناف وهي:

- أن يكون الطلب مستقلا بالنسبة لكل حكم على حدى.
- أن يكون موقعا عليه من الطاعن أو من يمثله.
- أن يكون مقدما على ورق مدموغ.
- أن يكون مسببا.
- أن يرفق بالطلب عدد من النسخ والحكم المطعون به.

وقد تضمنت المواد: 29،241،277 من قانون الاجراءات المدنية والمادة 344 من قانون الضرائب المباشرة[2]، الشروط الواجب توافرها في عريضة الاستئناف لكي تقبل شكلا، وذلك باستفائها لبعض البيانات وتقديمها ضمن إجراءات ومواعيد محددة قانونا.

الفقرة الأولى: بيانات عريضة الاستئناف

لقد حددت المادة 241 من قانون الاجراءات المدنية[3] البيانات التي يجب أن تتضمنها عريضة الاستئناف، ولكي تقبل العريضة من الناحية الشكلية وجب تتوفر على بعض البيانات وهي:

(1) — **عبدالعزيز نويري** : المنازعة الإدارية في الجزائر...، المرجع السابق، ص 88 .

(2) — عرضتها المادة 130 من قانون المالية لسنة 2002، بعد ما كان الاستئناف لدى المحكمة العليا، أصبح لدى مجلس الدولة.

(3) — المادة 241 من قانون الإجراءات المدنية تنص " يجب لقبول العريضة شكلا أن تكون مستوفية للشروط الآتية :

1 — أن تشتمل على إسم ولقب ومهنة وموطن كل من الخصوم.

2 — أن يرفق بها صورة رسمية من الحكم المطعون فيه .

3 — أن تحتوي على موجز للوقائع ، وكذلك الأوجه التي يبنى عليها الطعن المرفوع للمحكمة العليا.

كما يجب أن يرفق بها عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم، وكذلك الإيصال المثبت لدفع الرسم القضائي المقرر لإيداع العريضة"

- إسم ولقب ومواطن ومهنة كل من الخصوم.
- الأوجه التي يبنى عليها الطعن.
- إرفاق العريضة بصورة رسمية من الحكم المطعون فيه.
- تقدم في عدد من النسخ يمثل عدد الخصوم.

زيادة لهذه الشروط، إشترط المشرع في المجال الجبائي بموجب المادة 90 من قانون الاجراءات الجبائية أن تقدم هذه العرائض على ورق مدموغ[1].

وهذا ما قضى به المجلس بتاريخ 2002/06/11 قائلا، حيث أن عريضة الدعوى الأولى أمام قضاة الدرجة الأولى، وحتى أمام الاستئناف لم تكن مدموغة وفقا لأحكام المادة 344 من قانون الضرائب المباشرة، مما يستوجب رفضها شكلا[2]، وخلافا لهذا المبدأ وجاء في قرار المحكمة العليا بتاريخ 1999/04/07 بأن من المستقر عليه قانونا وقضاء أن إستعمال ورق مدموغ لا يكون واجبا إلا في عريضة إفتتاح الدعوى[3]، ولاشك أن مثل هذا التطبيق المتذبذب يحتاج إلى انعقاد الغرفة المجتمعة لمجلس الدولة من أجل توحيد الاجتهاد بشأن هذه المسألة.

وفي الأخير لابد أن توقع عريضة الإستئناف من طرف محام مقبول لدى المحكمة العليا هذا ما أوجبته المادتان 239، 240 من قانون الاجراءات المدنية، وكذلك نصت المادة 02/239 من نفس القانون على أن "نيابة المحامين وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول"، كما أضافت المادة 240 من نفس القانون بقولها "بأنه يرفع الطعن بعريضة موقع عليها من محام مقبول أمام المحكمة العليا ".

الفقرة الثانية: إجراءات ومواعيد تقديم الاستئناف

يودع طلب الاستئناف، وبصفة عامة، كافة مستندات الخصومة بمجلس الدولة وتسير الخصومة أمام المجلس وفق مايلي:

1- الطابع الكتابي

والذي نصت عليه المادة 239 من قانون الإجراءات المدنية[4] بأنه الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة وهذه الطريقة التي عممها المشرع الجزائري على كل

(1) — المشرع الفرنسي أخذ بهذا المبدأ وأوجب تقديم كل المذكرات والعرائض على ورق مدموغ .
(2) — مجلة مجلس الدولة، العدد 6، سنة 2005، ص 68.
(3) — مجلة مجلس الدولة، 2003، عدد خاص ، ص 115.
(4) — المادة 239 من قانون الإجراءات المدنية تنص " الأصل في إجراءات التداعي أمام المحكمة العليا أن تكون بالكتابة، والنيابة عن الخصوم لاتكون إلا بواسطة محامين مقبولين أمام تلك المحكمة، ونيابة المحامي وجوبية وإلا كان الطعن غير مقبول، غير أن الدولة معفاة من وجوب تمثيلها بمحام.

الطعون المرفوعة أمام المحكمة العليا والتي تعد أكثر تلاءما مع القضايا الإدارية، التي غالبا ما تتعلق بمواضيع معقدة لا تجدي معها المناقشات الشفوية[1].

2- الطابع التوجيهي

نظرا لطبيعة المنازعة الإدارية والتي تتعلق بالمصلحة العامة، فإن إجراءات سير الخصومة تتميز بالطابع التوجيهي لأن العضو المقرر هو الذي يديرها ولا يترك للخصوم توجيهها كما يشاؤون.

كذلك نيابة المحامي وجوبية بشرط أن يكونوا مقبولين لدى مجلس الدولة وإلا كان الطعن غير مقبول، وهذا ما جاءت به المادة 239 من قانون الاجراءات المدنية المذكورة سابقا.

إلا أن المشرع الفرنسي جعل نيابة المحامي جوازية وليست وجوبية بحيث يمكن للمكلف بالضريبة أن يستعين بمحام معتمد لدى المجلس أو يباشر دعوته بنفسه، فإذا تم اختيار محام فله الحق في تقديم الملاحظات خلال الجلسة[2]، أم الميعاد فيسري إبتداءا من تاريخ إيداع عريضة الاستئناف بكتابة الضبط بمجلس الدولة والمحدد بشهر اعتبارا من اليوم الذي يتم فيه التبليغ للمدير الولائي للضرائب[3].

3- عدم إمكانية الدعوى الموازية

يتطلب القانون بالنسبة لرفع الدعوى الإدارية بصفة عامة كدعوى الإلغاء لا توازيها دعوى أخرى، يستطيع بواسطتها المتقاضي الحصول على حقه، ويشترط ألا يكون النزاع في دعوى الإلغاء وفي دعوى القضاء الكامل على حد سواء، فقد كرس المشرع الجزائري هذا التوجه عندما أو جبت المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية[4] المتعلقة بالإجراءات المتبعة أمام مجلس الدولة.

---

(1) – ENCYCLOPIDE , Droit Commercial , Op Cit, P 39.

وكذلك المادة 240 من قانون الإجراءات المدنية تنص " يرفع الطعن بالنقض بعريضة مكتوبة موقع عليها من محام مقبول أمام المحكمة العليا ".

(2) — **بشير محمد** : المرجع السابق ، ص 150 .

(3) — المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية .

(4) — المادة 276 من قانون الإجراءات المدنية تنص " لاتكون الطعون بالبطلان مقبولة أيضا إذا كان الطاعنون يملكون للدفاع عن مصالحهم طريق الطعن العادي أمام أية جهة قضائية أخرى ".

فقد سار مجلس الدولة الفرنسي منذ القدم على رفض قبول دعوى الإلغاء إذا كان في وسع المدعي أن يلجأ إلى طريق قضائي آخر يحقق له نفس النتائج العملية التي يريد الوصول إليها بواسطة دعوى الإلغاء[1].

المطلب الثاني
آثار رفع الاستئناف

يترتب على الإستئناف طرح النزاع الذي فصلت فيه الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي على مجلس الدولة باعتباره قاضي استئناف، ليفصل فيه من جديد، فيصبح المجلس مختصا ببحث الإستئناف وتحقيقه والفصل فيه[2]، على أنه لا يترتب على رفع الطعن بالإستئناف وقف تنفيذ الحكم إلا إذا أمر المجلس بذلك، ويعتبر طرح النزاع على مجلس الدولة باعتباره محكمة استئنافية نتيجة رئيسية لمبدأ التقاضي على درجتين، كذلك يجوز لمجلس الدولة بعد إلغاء حكم الغرفة الإدارية للمجلس، أن يتصدى للفصل في موضوع القضية على اعتبار أن الحكم كأن لم يكن ولكن بشروط معينة.

وكذلك لا يملك مجلس الدولة في الإستئناف الفصل في طلبات جديدة تُقَدم إليه لأول مرة، وبعد قبول طلبات جديدة في الاستئناف إخلالا بمبدأ التقاضي على درجتين.

هذا ما نستخلصه من سلطات مجلس الدولة وينتج آثاره فيما يلي : بأنه ناقل للإستئناف، وأنه متصدى للفصل في الموضوع وكذلك عدم قبول طلبات جديدة في الاستئناف.

حيث أن الفقه والقضاء جرى على أن قاعدة عدم قبول طلبات جديدة في الاستئناف يجب أن لا تحول دون قبول الطلبات المتعلقة بالنظام العام، فقاضي الاستئناف ينظر النزاع شكلا ومضمونا، بحيث يمكن له أن يتعرض ليس فقط للأمور القانونية ولكن يتعدى ذلك إلى كيفية حساب الضريبة محل القرار المطعون فيه[3].

---

(1) — **عبدالعزيز نويري** : المنازعة الإدارية في الجزائر...، المرجع السابق ، ص 81.

(2) — **زكرياء محمد بيومي** : المرجع السابق ، ص 148.

(3) - **LOUIS TROTABAS** et **JEAN MARIE COTTERET**, Op Cit, P 332.

الفرع الأول
الإستئناف لا يوقف تنفيذ الحكم المستأنف

لقد نص المشرع الجزائري قاعدة تتضمن، أن الإستئناف لايوقف تنفيذ الحكم المستأنف وذلك في المادة 171 من قانون الاجراءات المدنية[1].

إلا أن هذه القاعدة لها إستثناء، حيث أن المشرع منح للأفراد طلب وفق تنفيذ القرارات الإدارية ولكن بشروط معنية فإذا صدر الحكم الإبتدائي لصالح الإدارة، فهنا لا يطرح الإشكال في مجال التنفيذ، لكون الطعن في قرارات المدير الولائي للضرائب لا توقف التسديد إلا في حالة تقديم الضمانات الكافية.

أما في حالة صدور الحكم ضد الإدارة، فإنه لا يمكن تطبيق التنفيذ الجبري في مواجهتها، فإذا قامت بإرادتها ونفذت الحكم الإبتدائي فذلك لا يعتبر قبولا منها لمحتوى الحكم.

إذن فإن تنفيذ الحكم لا يعد قبولا لما جاء به وإنما تفاديا للتنفيذ القضائي عن طريق الخزينة العمومية.

الفرع الثاني
قرار مجلس الدولة إلزامي الحجية نسبية
" على أطراف الخصومة "

يجب أن يتضمن قرار مجلس الدولة بيانا بأسماء الخصوم، ومحال إقامتهم وما قدم من طلبات، وخلاصة ما إستندوا إليه من أدلة وإن يشار إلى الحكم المطعون فيه، ومحضر وتقارير الخبرة إن وجدت.

حيث يودع المستشار المقرر تقريره حول القضية عندما تصبح جاهزة للفصل فيها، ويحيل الملف إلى النيابة العامة، وتتمتع هذه الأخيرة بمهلة شهر لكي تقدم تقريرها الذي تودعه مع ملف الدعوى[2] وبعد تقديم النيابة تقريرها وبعد إنتهاء المدة الممنوحة لها أو لم تقدم التقرير، يتم تحديد الجلسة للنظر في الطعن ويتم ذلك بالإتفاق مع العضو المقرر ورئيس الغرفة، مع إخطار كل من

---

(1) — المادة 171 من قانون الإجراءات المدنية تنص " لايوقف الاستئناف ولا سريان ميعاده ولا المعارضة عند الاقتضاء تنفيذ الأحكام الصادرة في المواد الإدارية ".

(2) — **أحمد محيو** : المرجع السابق ، ص 83 .

الخصوم والنيابة العامة، وبالتاريخ المقرر، وذلك قبل ثمانية أيام من تاريخ إنعقادها على الأقل، كما ترسل مذكرات الأطراف إلى المحامين برسالة موصي عليها بعلم الوصول[1]، وعند حلول الأجـــل لإنعقاد الجلسة تكون علنية، يتلو خلالها العضو المقرر تقريره ثم يمكن لمحامي الخصــــــوم إذا أرادو تقديم ملاحظاهم الشفوية، ثم تبدي النيابة العامة رأيها في القضية لتحال بعد ذلك للتـــداول[2]. ومنه يصدر مجلس الدولة قراره في الإستئناف ملتزما كما جاء في نــص المـــادة 38 مـــن قـــانون الاجراءات المدنية.

ويتم تبليغ قرارات مجلس الدولة بواسطة كتابة الضبط، بموجب إرسال موصي عليه بعلـــم الوصول، إلى محامين كل من الخصمين[3] وتبلغ هذه القرارات بنصها الكامـــل إلى الجهـــة الـــتي أصدرت الحكم بواسطة النائب العام لدى المحكمة العليا[4].

والملاحظ أنه لا المشرع في القانون المدني ولا في القوانين الجبائية حدد المدة التي يجـــب أن تبلغ فيها القرارات الصادرة عن مجلس الدولة وكذلك يلاحظ أن حكم مجلس الدولة نهائي، ومـــع ذلك يجوز أن يكون موضوعا لإلتماس إعادة النظر[5] أو دعوى تصحيح الأخطاء الماديـــة[6] أو دعوى التفسير أو المعارضة. وكل هذه الطعون تخضع للقواعد العامة الموجودة في قانون الاجراءات المدنية.

حيث يوجد قرار خاص بإلتماس إعادة النظر صار عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة تحت رقم 011067 والصادر بتاريخ 2002/11/05[7] " حيث أن المدعي في الإلتماس أسس دعواه على المادة 194 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات المدنية، غير أن هذه المادة تتعلق بإلتماس إعادة النظر ضـــد الأحكام الصادرة من المحاكم أو قرارات المجالس.

حيث أن طلب إلتماس إعادة النظر ضد القرارات الصادرة عن المحكمة العليا ومجلس الدولة محددة على سبيل الحصر في المادة 295 من قانون الإجراءات المدنية مما يجعل الطلب الحـــالي غـــير مؤسس قانونات يتعين من ثم رفضه موضوعا ".

---

(1) — أنظر المادة 249 من قانون الإجراءات المدنية .
(2) — أنظر المادة 259 من قانون الإجراءات المدنية .
(3) — أنظر المادة 272 من قانون الإجراءات المدنية .
(4) — أنظر المادة 272 من قانون الإجراءت المدنية .
(5) — أنظر المادة 295 من قانون الإجراءت المدنية .
(6) — أنظر المادة 294 من قانون الإجراءت المدنية .
(7) — مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 90 .

المبحث الثالث
القضاء المستعمل في المواد الجبائية
"الطعن لا يوقف التنفيذ"

نظرا للأضرار التي يمكن أن تلحق بالأفراد من جراء التنفيذ المباشر، الذي تقوم به الإدارة لقراراتها، هذا الامتياز الذي منح لها لا يمكن أن تمارسه إلا في حدود معنية، وهي حالة وجود نص قانوني يجيز التنفيذ المباشر، وحالة الاستعجال(1).

حيث أصبح القضاء المستعجل طريقا يلجأ إليه المتقاضي بصورة متزايدة، البساطة والاقتصاد في المصاريف، والسرعة التي يتسم بها جعلت منه وسيلة مثلى لحل المنازعات بشتى أنواعها(2).

حيث أن الطعن لا يوقف التنفيذ بالنسبة للقرارات الصادرة عن المدير الولائي للضرائب سواء أكان هذا الطعن إداريا أم قضائيا... (3).

ولا يكون أمام الطرف المتضرر من جراء التنفيذ المباشر إلا اللجوء إلى القاضي المختص بأمر إيقاف التنفيذ للقرارات الإدارية بصفة إستعجالية، ويعود الإختصاص طبقا لنص المادة 171 مكرر من قانون الاجراءات المدنية والتي تعتبر النص القانوني الوحيد الذي ينظم تدابير الاستعجال أمام الغرف الإدارية بالمجلس القضائي وهي جامعة للمواد (102– 103– 104) من تقنين المحاكم الإدارية في فرنسا والمتعلقة بالتدابير الاستعجالية(4).

وتنص المادة 171 مكرر من قانون الاجراءات المدنية على أنه " في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي أو للعضو الذي ينتدبه، بناء على عريضة تكون مقبولة، حتى في حالة عدم وجود قرار إداري سابقا... الأمر بصفة مستعجلة باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة، وذلك باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام أو الأمن العام، ودون المساس بأصل الحق، وبغير إعتراض، تنفيذ أي قرارات إدارية بخلاف حالات التعدي والإستلاء....". حيث يتضمن النص مجموعة منن الشروط يتقيد بها رئيس المجلس القضائي أو

---

(1) - **JEAN MARIE AUBY et R.D. ADER**, Elements de Droit Administratif , P 248.

ـــ أنظر **عبدالعزيز أمزيان** : المرجع السابق ، ص 99.

(2) ـــ **محمد براهيمي** : القضاء المستعجل ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006/2005 ، ص 3 .

(3) - **JEAN MARIE AUBY et R.D. ADER**, Op Cit , P 251.

ـــ أنظر **عبدالعزيز أمزيان** : المرجع السابق ، ص 99.

(4) ـــ **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 28 .

العضو المنتدب في الأمور المستعجلة، وأول هذه الشروط، عنصر الاستعجال وكذلك شرط عدم المساس بأصل الحق، وأيضا شرط عدم المساس بأوجه التراع المتعلقة بالنظام العام، وعليه سوف نتناول في هذا المبحث، بصفة مختصرة الشروط الموضوعية للطلب الاستعجالي في المطلب الأول وفي المطلب الثاني نتعرض للإجراءات أمام الغرفة الإدارية للمجلس القضائي.

المطلب الأول
الشروط المتعلقة بموضوع الدعوى

إن الطعون أمام الجهات القضائية تتميز بخاصية عدم إيقاف التنفيذ والتي يمكن أن ترتب نتائج خطيرة يصعب حلها[1].

فإن الغرض من تدابير الاستعجال أمام الغرف الإدارية، هو مواجهة القضايا التي تتطلب السرعة، حماية للحقوق والمراكز القانونية للأطراف المتخاصمة فإن المشرع الجزائري، كباقي التشريعات الأخرى، وضع مجموعة من الشروط يجب على قاضي الأمور المستعجلة أن يتقيد بها[2].

فموجب المادة 171 مكرر من قانون الاجراءات المدنية، فإن رئيس المجلس القضائي، أو العضو الذي ينتدبه للفصل في الأمور المستعجلة، عليه أن يراعي مجموعة من الشروط، حيث يجب أن يتوفر شرط الاستعجال في الطلب المعروض عليه، كذلك أن لا يمس بأصل الحق وإن لا يمس بأوجه التراع المتعلقة بالنظام العامة وهذه الشروط سوف نتناولها في الفروع الثلاثة التالية:

الفرع الأول
شرط الاستعجال

تعتمد كل التعاريف لمفهوم الاستعجال على عنصر الخطر الذي يهدد الحق ومن شأنه إحداث ضرر يصعب تداركه، وبالتالي فمفهوم الاستعجال هو أنه الحالة التي يكون فيها الحق مهدد بخطر حال، ومن شأنه إحداث ضرر يصعب إصلاحه[3]. كذلك القانون لم يعرف فكرة الاستعجال، فيما أن المادة 183 من قانون الإجراءات المدنية تتكلم فقط عن أحوال الإستعجال

---

(1) - **A NDRE DELAUBADERE** : Traite de Droit Administratife, 6eme édition , L.G. DJ, 1973 , P 462.

(2) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 30.

(3) — **بشير بلعيد** : المرجع نفسه ، ص 34.

والمادة 187 من جهتها تتكلم عن حالات الضرورة القصوى، فالقانون لم يوضح الحالات التي يتوفر فيها الاستعجال بل ترك تقدير هذه المسألة للقاضي[1] وعنصر الاستعجال من النظام العام لايجوز لأطراف الدعوى الاتفاق على وجوده أو عدمه، كما لا يجوز لقاضي الاستعجال أن يأمر بأي إجراء ما لم يكن هذا الأمر مسببا على أساس توافر عنصر الإستعجال، ويجب أن يتوفر عنصر الاستعجال عند رفع الدعوى[2] وعند الفصل فيها، فإن قاضي الاستعجال يصبح غير مختص نوعيا بالنظر في الدعوى.

فغير الميدان الجبائي، نجد الأمر المتعلق بتأجيل تحصيل الضرائب[3] "القضية المتعلقة، بالمدير الفرعي للضرائب بورقلة ضد شركة طوطال الجزائر، حيث أنه بموجب عريضة مودعة لدى كتابة ضبط المحكمة العليا بتاريخ 1985/02/25 استأنف نائب مدير الضرائب بورقلة الأمر الاستعجالي الصادر في 1984/12/19. الذي أمر بمقتضاه رئيس الغرفة الإدارية بالمجلس القضائي بقسنطينة عند فصله في القضايا الاستعجالية، بتأجيل تحصيل الضرائب المتابعة من أجلها طوطال الجزائر لغاية حل التزاع في الموضوع، إن هذه الحيثية التي أخذت كمبرر لتوفر عنصر الاستعجال من طرف قضاة الاسئناف الذين أبدوا القرار بخصوص توافر عنصر الاستعجال وبالتالي الدعوى تعتبر فعلا من إختصاص قاضي الأمور المستعجلة، لكن هذه الحيثية والتي إعتمد عليها التأجيل التحصيل تمس بأصل الحق وهو ما أدى بقضاة الإستئناف إلى نقض القرار".

ولكن السؤال المطروح، والذي يخص قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري والقابل للطعن فيه عن طريق الإستعجال كما جاء في نص المادة 146 من قانون الاجراءات الجبائية[4] والموافقة للمادة 186 لقانون المالية لسنة 2002. والتي تنص في الشطر الثاني بما يلي " إذا لم يتحرر المكلف بالضريبة المعني من دينه الضريبي أو لم يكتتب سجلا للإستحقاقات يوافق عليه قابض الضرائب صراحة، في

---

(1) — **محمد إبراهيم** : المرجع السابق ، ص 91 .

(2) — **سيف النصر سليمان** : القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، طبعة 1989، ص 140.

(3) — **عزيز أمزيان** : المرجع السابق ، ص 101.

أنظر قرار المحكمة العليا بتاريخ 1985/10/25، المجلة القضائية، رقم 4، سنة 1989.

(4) — المادة 146 من القانون المذكور أعلاه تنص " ويمكن للمكلف بالضريبة المعني بإجراء الغلق المؤقت أن يطعن في القرار من أجل رفع اليد، بمجرد عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا الذي يفصل في القضية، كما هو الحال في الاستعجال، بعد سماع الإدارة الجبائية أو استدعائها قانونا. لايوقف الطعن تنفيذ قرار الغلق المؤقت، ويخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع، لرخصة تعطى للقابض بعد أخذ رأي مدير الضرائب بالولاية من طرف الوالي أو أي سلطة أخرى تقوم مقامه ".

أجل عشرة (10) أيام إبتداء من تاريخ التبليغ يقوم المحضر القضائي والعون المتابع بتنفيـذ قـرار الغلق".

فإذا تفحصنا نص المادة المذكورة أعلاه نجد أن المشرع منح مهلـة 10 أيـام للمكلـف بالضريبة لكي يتجنب تنفيذ قرار الغلق وذلك بشرط تحريره من دينه الضريبي أو باكتسابه أجـلا للتسديد على أن يوافق قابض الضرائب على ذلك.

ومن جهة ثانية نص المشرع صراحة بأن الطعن لا يوقف تنفيذ قرار الغلق المؤقت، وبالتالي نستخلص فإن الطعن الاستعجالي لا يخص قرار الغلق المؤقت للمحل التجاري وإنما يخـص قـرار القابض برفض الاكتساب لأجل التسديد. فشرط الإستعجال يتمثل في رفض القـابض لطلـب المكلف المتضمن أجلا للتسديد والذي يترتب عليه غلق المحل.

الفرع الثاني
شرط عدم المساس بأصل الحق

إن نص المادة 186 من قانون الاجراءات المدنية جاءت في صيغة قصيرة ودقيقة، الأوامر التي تصدر في المواد المستعجلة لا تمس بأصل الحق".

إذن مبدأ عدم المساس بأصل الحق هو من المبادئ الأساسية التي يجب أن ترتكز عليها كل أوامر قاضي الأمور المستعجلة، يجب على رئيس الأمور المستعجلة الارتباط بهذا المبدأ وعدم الإبتعاد عنه مهما كان الإستعجال ومهما ترتب عن إمتناعه ضرر بالأطراف فهو ملزم بترك النظر والفصل في أصل النزاع لمحكمة الموضوع[1]. ولعل الصعوبة التي يعترضها القاضـي الإداري أو المـدني في الأمور المستعجلة هي المعيار الواجب، إتباعه لمعرفة فيما إذا كان الأمر المطلوب من قاضي الأمـور المستعجلة، يمس بأصل الحق أولا؟ وما هي نظرة القضاء لهذا الشرط؟[2] حيث يوجد قرار صـادر عن الغرفة الثانية لمجلس الدولة لملف رقم 5671 بتاريخ 2002/12/17[3]. " حيث أن المستأنف عليه رافع إدارة الضرائب منازعا إياها في قيمة الضريبة عليه فأصدر قاضي الموضوع قرار بتعيين خـبير ولأن القضية ما زالت لم يتم الفصل فيها.

---

(1) — **محمد إبراهيم** : المرجع السابق ، ص 97 – 98 .

(2) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 53 .

(3) — مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية ، 2003 ، ص 71.

حيث أنه في آن واحد سجل المستأنف عليه دعوى إستعجالية ملتمسا توقيف تنفيذ الإشعار بالتسديد إلى حين الفصل في الموضوع.

حيث مادام أنه ثم الفصل في الموضوع بتعيين خبير فإن قيمة الضريبة تكون مرجحة للزيادة أو النقصان أو البقاء على حالها وأن الفصل بإيقاف تسديد الأشعار بالدفع لا يمس أصل الحق ولا يضر بمصالح الخزينة التي يمكنها الحصول على المبلغ وفوائده في حين الفصل في الموضوع، وقد إستقر قضاء مجلس الدولة الفصل في إيقاف التنفيذ في هذه الحالات مما يستوجب المصادقة على القرار المستأنف".

نجد أن المشرع الفرنسي أوجب على المدعي الذي رفض طلبه بخصوص تقديم الضمان لغرض تأجيل التسديد من طرف قابض الضرائب أن يودع ضمانا قيمته ربع المبلغ المتنازع عنه ويرفق وصل الإيداع[1] وهذا تفاديا لرفض دعواه لغرض المساس بأصل الحق.

الفرع الثالث
شرط عدم المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام

حسب هذا الشرط فإن قاضي الأمور المستعجلة لا يجوز له أن يأمر بأي تدبير من التدابير التي تمس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام، وقد نصت المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية[2] على هذا الشرط. والأصل التاريخي لهذا الشرط ورد في القانون الفرنسي، حيث كان لايجوز للمحكمة الإدارية أن تأمر بوقف تنفيذ القرارت الإدارية المتعلقة بالنظام العام[3]، وقد ألغي هذا القيد المفروض على القاضي الإداري في مرحلة لاحقة[4].

وأصبح القاضي الإداري في فرنسا بامكانه الأمر بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية حتى ولو كانت متعلقة بالنظام العام، إلا أن المشرع الجزائري في المادة 171 من قانون الاجراءات المدنية ما

---

(1) - **CHARLS DEBBASH** , Op Cit , P 838 .

(2) — المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية تنص " ... في جميع حالات الاستعجال يجوز لرئيس المجلس القضائي ، أو العضو الذي ينتدبه الأمر بصفة مستعجلة، باتخاذ كافة الإجراءات اللازمة ... باستثناء ما تعلق منها بأوجه النزاع التي تمس النظام العام والأمن العام ... ".

(3) — المادة 9 من المرسوم 934/53 الصادر بتاريخ 1953/09/30.

(4) — المرسوم 59/83 الصادر بتاريخ 1983/1/27 .

زال يمنع على قاضي الأمور المستعجلة المساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام، مع أن فكرة النظام العام فكرة مرنة يختلف مفهومها، والعناصر المكونة لها، باختلاف المكان والزمان[1] فالنظام العام له معاني مختلفة حسب مواضيع استعمالها، فإذا قبل أن الاختصاص النوعي للمحاكم والمجالس القضائية من النظام العام، فهذا يعني أن القاعدة ملزمة للقاضي والمتقاضي، ولا يجوز الاتفاق على مخالفتها ويجوز للقاضي أن يثيرها من تلقاء نفسه[2].

والملاحظ أن الجوانب التي تتعلق بالنظام العام والأمن العام ليست منصوص عليها على سبيل الحصر، وبالتالي أعطيت للقاضي السلطة التقديرية في توضيح علاقة التدابير الاستعجالية بالنظام العام والأمن العام.

المطلب الثاني
الاجراءات أمام الغرفة الإدارية في الأمور الاستعجالية
"الرجوع إلى القواعد العامة"

إذا رجعنا للتشريع الجزائري فلا نجد نصوص قانونية مستقلة خاصة بالمنازعات الادارية ككل والمنازعات الجبائية أمام الغرف الإدارية، ولذلك كان للإجتهاد القضائي أن يتدخل في بعض الحالات لتحديد القواعد الواجب إتباعها[3].

وأن المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية إستبعدت بعض المواد من التطبيق أمام قاضي الأمور الادارية المستعجلة، وباستبعاد هذه المواد يكون قاضي الاستعجال مقيد بتطبيق المادة 171 مكرر وهي المادة التي تقيد القاضي بجملة من الشروط. كذلك أنها لم تتناول الجانب المتعلق بالاجراءات المتبعة في رفع الدعوى الاستعجالية أمام الغرف الإدارية، وبالتالي فإن للقاضي في هذه الحالة اللجوء إلى القواعد العامة التي تنظم إجراءات التقاضي أمام المجالس القضائية ما لم تكن متعارضة مع نص المادة 171 مكرر من قانون الاجراءات المدنية[4].

وبالتالي سوف نتطرق في هذا المطلب إلى كيفية رفع الدعوى الاستعجالية في فرع أول وفي فرع ثاني الحكم في الدعوى الاستعجالية واستئنافه.

---

(1) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 77.

(2) — أنظر المادة 93 من قانون الإجراءات المدنية.

(3) — في التشريع الفرنسي توجد مصادر مكتوبة أو غير مكتوبة خاصة بالمنازعة الإدارية.

(4) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 194.

الفرع الأول
رفع الدعوى الاستعجالية

ترفع الدعوى الاستعجالية بنفس الشكل التي ترفع فيها الدعوى العادية، أي بإيداع عريضة مكتوبة من المدعي أو وكيله وإما بحضور المدعي أمام كتابة ضبط المحكمة، وحسب نص المادة 12 من قانون الاجراءات المدنية، يتولى كاتب الضبط تحرير محضر بتصريح المدعي الذي يوقع عليه[1] أو يذكر أنه لا يمكن التوقيع عليها.

وبالتالي نتناول في هذا الفرع شروط رفع الدعوى الاستعجالية وهي شرط الكتابة، وشرط إستدعاء المدعي عليه وأخيرا شروط المصلحة والصفة والأهلية.

الفقرة الأولى: شرط الكتابة

ترفع الدعوى الاستعجالية بعريضة مكتوبة طبقا للمادتين 171 مكرر الفقرة الأولى و 169 من قانون الاجراءات المدنية[2] وتكون العريضة الافتتاحية مصحوبة بعدد من النسخ بقدر عدد المدعي عليهم، مع نسخة زائدة توضع في ملف القضية. كذلك المدعي ملزم بتقديم نسخة أو أصل القرار الإداري المطالب بوقف تنفيذه، ويجب أن تتضمن العريضة إسم ولقب ومهنة وعنوان المدعي، وكذلك إسم الجهة الإدارية المدعي عليها ومركزها الرئيسي وممثلها القانوني، مع إستدعاء الأطراف للحضور بواسطة محضر قضائي، وقد جرى العمل القضائي أن العريضة الافتتاحية للدعوى الاستعجالية لا تختلف كثيرا عن دعوى الموضوع.

الفقرة الثانية: إستدعاء المدعي عليه

لم تشترط المادة 171 مكرر من قانون الاجراءات المدنية ضرورة إستدعاء المدعي عليه المحتمل إختصامه، بينما في الطلبات المستعجلة، التي تتم برفع دعوى إستعجالية فإن الفقرة ما قبل الأخيرة[3] من هذه المادة تشترط تبليغ العريضة إلى المدعي عليه المحتمل إختصامه مع تحديد أجل

---

(1) — **محمد إبراهيم** : المرجع السابق، ص 109.
أنظر المادة 12 من قانون الإجراءات المدنية .

(2) — المادة 169 من قانون الإجراءات المدنية تنص " ترفع الدعوى إلى المجلس القضائي بعريضة مكتوبة وموقع عليها من الخصم، أو من محام مقيد في نقابة المحامين وتودع قلم كتاب المجلس ".

(3) — المادة 171 مكرر تنص في الفقرة ما قبل الأخيرة " وتبلغ عريضة الطلب المستعجل التي يكون الغرض منها اتخاذ أي إجراء آخر خلاف الإنذار أو إثبات الحالة فورا، إلى المدعى عليه المحتمل اختصامه مع تحديد أجل للرد ".

للرد، مع الإشارة أنه في الغالب تكون الإدارة طرفا مدعى عليها في الدعوى الإدارية، سواء تعلق بالموضوع أو الإستعجالي، لذلك فإن تبليغ المدعي للحضور على الجلسة المحددة إجراء جوهري لابد منه[1].

والتبليغ بالحضور يسلم إلى المدعي عليه إما بواسطة كاتب الضبط أو يرسل عن طريق البريد مع الوصل بالإشعار بالإستلام أو بواسطة المحضر القضائي.

الفقرة الثالثة: شروط المصلحة والصفة الأهلية

من الشروط الأساسية في كل دعوى قضائية توفر شروط الأهلية والمصلحة والصفة، لأنه كأصل عام ليست هناك دعوى بدون مصلحة وقد نصت على هذه الشروط المادة 459 من قانون الاجراءات المدنية[2] ويقرر القاضي من تلقاء نفسه إنعدام الصفة أو الأهلية كما يقرر من تلقاء نفسه عدم وجود إذن برفع الدعوى.

و لم يبين المشرع طبيعة المصلحة، هل المصلحة الحالّة والقائمة وهل يجوز أن تكون هذه المصلحة محتملة الوقوع فقط؟ ولكن المشرع المصري أجاز توفر المصلحة المحتملة عند المدعي أثناء رفع الدعوى وهذا استثناء من القاعدة العامة[3].

الفرع الثاني
الحكم في الدعوى الاستعجالية
"الأمر الاستعجالي"

الأمور الإدارية المستعجلة يختص بها قاضي فرد، وهو غالبا رئيس الغرفة الإدارية أو العضو الذي ينتدبه رئيس المجلس القضائي والأحكام التي تصدر عنه تحمل صيغة أمر، وبالتالي فإن الأصل في القضايا الاستعجالية لا تتطلب وقتا كبيرا.

حيث أن المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية لم تحدد صيغة خاصة بالأوامر الاستعجالية، وفي غياب النص وجوب اللجوء إلى القواعد العامة المتبعة أمام القضاء

---

(1) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 199 .

(2) — المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية تنص " ... لايجوز لأحد أن يرفع دعوى أمام القضاء مالم يكن حائزا لصفة وأهلية التقاضي وله مصلحة في ذلك ".

(3) — محمد علي راتب ومن معه، قضاء الأمور المستعجلة ، الطبعة السادسة، الناشر عالم الكتب ، 1977، مصر ، ص 90.

العادي والإداري[1].

والأمر الاستعجالي كبقية الأحكام القضائية بصفة عامة يجب أن يتضمن على ثلاثة أقسام هامة وهي:

أولا : الوقائع وتتضمن أسماء الأطراف وعناوينهم وطلباتهم ودفوعهم الشكلية والموضوعية والوثائق التي تقدموا بها.

ثانيا : الأسباب أو الحيثيات، ويجيب القاضي على الدفوع التي تقدم بها الأطراف مع ذكر النصوص القانونية.

ثالثا: منطوق الأمر الاستعجالي.

ويلاحظ أن الأمر الاستعجالي قابل للإستئناف أمام مجلس الدولة سواء أكان هذا الأمر متضمنا إيقاف التنفيذ أو رفضه[2].

الفقرة الأولى : إستئناف الأمر الاستعجالي

إن المادة 171 من قانون الاجراءات المدنية لم توضح مدى إمكانية الطعن بالمعارضة في الأمر الاستعجالي. وبالتالي الرجوع إلى القواعد العامة، نجد في المادة 188 من قانون الاجراءات المدنية تنص على أنه : " تكون الأوامر الصادرة في المواد المستعجلة معجلة النفاذ بكفالة أو بدونها وهي قابلة للمعارضة أو الاعتراض على النفاذ المعجل ".

أما بالنسبة للإستئناف فإن المشرع نص صراحه في الفقرة الأخيرة من المادة 171 مكرر من قانون الإجراءات المدنية بنصه "يكون الأمر الصادر بقبول الطلبات المذكورة والمشمول بالنفاذ المعجل أو الأمر الصادر بقبول الطلبات المذكورة والمشمول بالنفاذ المعجل أو الأمر الصادر برفضها قابلا للإستئناف أمام المحكمة العليا في ميعاد خمسة عشرة يوما من تاريخ تبليغه". والملاحظ أن المشرع لم يحدد أي إجراء شكلي لإتباعه أثناء الطعن بالإستئناف وأكتفى فقط بتحديد ميعاد الاستئناف[3].

---

(1) — **بشير بلعيد** : المرجع السابق ، ص 204 .

(2) - **A NDRE DELAUBADERE**, Op Cit , P 462.

(3) — **عزيز أمزيان** : المرجع السابق ، ص 108.

الفقرة الثانية : تنفيذ الأمر المستأنف قبل الفصل في الإستئناف

إن تنفيذ الأمر الإستعجالي قبل الفصل في الإستئناف، إذ أن الإشكال غير وارد في حالات إيقاف التنفيذ في المجال الجبائي، فإذا رجعنا إلى تأجيل التحصيل فيجب وجود ضمان، يجب تقديمه من طرف المكلف حتى يتسنى له هذا التأجيل في التنفيذ.

كذلك قاضي الإستعجال يمكن أن يأمر سواء بتأجيل التحصيل وبالتالي قبول الضمانات أو رفضها، أما بالنسبة لغلق المحل التجاري، فإن أمر القاضي الإستعجالي يكون إما بقبول الطلب للمكلف المتضمن الحصول على أجل للتسديد وبالتالي توقيف تنفيذ قرار الغلق، أو بالرفض لهذا الطلب والتي ينتج تنفيذ قرار الإدارة.

وبالتالي فإن قرار مجلس الدولة بالنسبة لاستئناف الأمر الاستعجالي لا يؤثر على المراكز القانونية، فإذا أيد الأمر الذي صدر في صالح الإدارة وهذا ما يضمن حقها. أما إذا ألغى الأمر فإن الإدارة لا تفقد شيئا من حقوقها كما دكرناه سابقا.

خلاصة الفصل الثاني

باعتبار ما تحمله الرقابة القضائية من ضمان كحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة.

وبالرغم من إمكانية الحد من النزاعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية في مرحلتها الإدارية.

وبالتالي تخفيف العبء على القضاء وكذلك توفير وقت وجهد المكلف، ومع ذلك لا يصح المبالغة في أهمية هذا الضمان للمكلف، وباعتبار النزاع الضريبي هو نزاع القضاء الكامل والذي يمنح للقاضي سلطات واسعة للفصل في النزاع، إذ أن دوره لا يقتصر على مجرد إلغاء القرار المعيب، وإنما يمتد إلى تعديل وإحلال غيره محله، والحكم بالتعويض، وبالتالي يظهر المكلف بأنه يريد أن يكون مدعيا لا مجرد طاعن، ودعوى القضاء الكامل فعالة في هذا المجال. كذلك نلاحظ إشكال الاختصاص لا يطرح بالنسبة للقوانين الضريبية في الجزائر ويعود الاختصاص للغرفة الإدارية (المحكمة الإدارية). رغم كل هذه الضمانات والامتيازات التي منحها المشرع للمكلف ولكن تبقى الإدارة الجبائية في وضعية ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي، سواء في حالة إثارة الأوجه الجديدة والتي لا يحق له إثارتها في أي وقت وهو مقيد بحدود السبب القانوني، وللإدارة الحرية في تغيير الوسائل وإثارة أي سبب قانوني في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، حتى صدور القرار القضائي والذي تعتبر حجيته نسبية، أي تقتصر أثاره على أطراف الخصومة فقط دون الكافة، وكذلك الطعون لا توقف التنفيذ في القضايا الاستعجالية في المجال الجبائي.



خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة بمختلف مراحلها وإجراءاتها، حاولنا التركيز على مختلف الوسائل والأساليب التي منحت للمكلف بالضريبة في ظل تشريع ضريبي متعدد ومعقد، وهل وفق المشرع الجزائري من خلال نصه وتعديله لمختلف القوانين الضريبية أن يخلق التوازن في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة الجبائية. مع محاولة إجراء عملية مقارنة بين الإجراءات الإدارية والقضائية للحد من التزاعات .

وقد توصلنا في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها فيما يلي :

I ـ المرحلة الإدارية

1 ـ التظلم الإداري أمام المدير الولائي للضرائب

ـــ إن التعديل الذي أجراه المشرع الجزائري، في مجال المنازعات الإدارية، المتضمن للقانون رقم 24/90 والصادر في 1990/8/23 والخاص بالإستغناء عن إجراء التظلم الإداري المسبق، كشرط لقبول الدعوى القضائية، لكنه أبقى هذا الشرط في المواد التي تحكمها إجراءات خاصة، ومن بينها مواد الضرائب.

ـــ للتظلم الإداري أهمية بالغة من الناحية العملية، إذ يسمح بتبادل وجهات النظر بين المكلف والإدارة الضريبية، وبالتالي يستطيع المكلف بالضريبة أن يتفادى بواسطة هذا الإجراء طريقا طويلا ومكلفا أمام القضاء، وبالتالي ينمي الثقة بين الطرفين، خاصة عندما تتراجع الإدارة عن قراراتها الخاطئة.

ـــ كقاعدة عامة يعتبر التظلم الإداري من النظام العام، وعلى القاضي إثارته من تلقاء نفسه.

ـــ كاستثناء للقاعدة العامة، أن القضاء الإداري لايشترط وجوب التظلم، عندما يتعلق الأمر بدعوى إسترداد مبالغ مسلمة بدون وجه حق خرقا لقانون الضرائب وذلك بنص المادة 329 من قانون الضرائب المباشرة.

ـــ نجد المشرع الجزائري قد تراجع عن المبدأ الذي كان مكرسا في المواد 300، 301، 302 من قانون الضرائب المباشرة، وهو مبدأ حياد الإدارة عند الفصل في التظلم، وذلك بعد التعديل المنصوص عليه في المادة 30 من قانون المالية لسنة 1997 والصادر بتاريخ 1996/12/31، والذي من

خلاله سمح للمدير الولائي للضرائب أن يوقف تنفيذ رأي اللجنة إذا كان مخالفا لقانون الضرائب، وهذا حسب رأيي في صالح الإدارة الجبائية وعلى حساب المكلف، وبالتالي كيف نفسر أن المـــدير الولائي للضرائب الممثل للإدارة يكون عضوا في لجنة الطعن وفي نفس الوقت يستطيع أن يطعن في قراراتها.

ـــ نجد كذلك المشرع الجبائي غير ثابت في استعمال المصطلح المتعلـــق بـــالتظلم، فتـــارة يستعمل مصطلح طلب وأحيانا أخرى يستعمل مصطلح شكوى، وأن قانون الاجراءات الجبائيـــة الجديد يستعمل مصطلح شكاية في نزاع الوعاء بدل تظلم، مع أن الاجتهاد القضائي يميـــز بـــين مصطلح شكاية بمعنى مجرد احتجاج وبين الشكاية بمعنى تظلم، وبالتالي نأمل من المشرع الجبائي أن يضبط المصطلحات في هذا المجال بدقة.

ـــ إن إجراء التظلم في نزاع الوعاء إجباري في المنازعات المتعلقة بالضرائب المباشرة فقط، ولكن في نزاع التحصيل التظلم إلزامي مهما كان نوع الضريبة وهذا حسب ما نصت عليه المادة 194 من قانون الاجراءات الجبائية، أي أن المشرع الجبائي الجزائري قرر تعميم هذا الإجراء علـــى كل أنواع الضرائب نظرا لفائدته وبالتالي سلك نهج نظيره المشرع الفرنسي.

ـــ إن كل شخص يقدم شكوى لحساب الغير أن يستظهر وكالة قانونية تحرر على ورق مدموغ ومسجل، حيث نلاحظ أنه رغم سماح القضاء الإداري للمغفل لهذه الشكلية أن يخول له طلب تمامه، إلا أن هذا الإجراء يعتبر جد صارم بالنسبة للمكلف وبالتالي كان من الأجدر علـــى الإدارة تخفيفه.

– إن أجل التظلم في نزاع الوعاء أطول منه في نزاع التحصيل وبالتـــالي يعتـــبر المـــشرع الجزائري قد راعى مصلحة المكلف في نزاع الوعاء لإطالة الأجل نظرا لجهل الكثيريـــــــــن مـــن المكلفين به جعله المشرع الجزائري بسنة واحدة مقارنة مع المشرع الفرنسي الذي جعل هذا الأجل سنتين.

كذلك راعى المشرع مصلحة المكلف في نزاع التحصيل بتقصير الأجل نظرا لخطورة هـــذا الإجراء عليه، خاصة في حالة غلق محلق تجاري أو حجز بضائع سريعة التلف.

ـــ إن أجل إختصاص مدير الضرائب بالولاية للبت في الشكاوي المتعلقة بالأعمـــال الـــتي يتجاوز مبلغها الاجمالي عشرة ملايين دينار جزائري هي مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمها.

ـــ نجد أن قانون المالية لسنة 2000 في المادة 16 منه قد أحدث إختصاص للإدارة المركزيـــة في البت في الشكاوي المتعلقة بالتحقيقات المنجزة من طرف الهيئة الوطنية المكلفة بالرقابة الجبائية، وذلك مهما كان المبلغ المنازع فيه في أجل مدته ستة (06) أشهر كاملة.

تحسب المدة على مستويين، أربعة أشهر على المستوى المحلي، وشهرين علـــى المـــستوى المركزي.

ـــ نجد كذلك اختصاص الإدارة المركزية بالبت في الشكاوي التي يفوق مبلغها الاجمـــالي عشرة ملا يين دينار جزائري، وذلك على مستويين:

المستوى المحلي: ثلاثة أشهر.

المستوى المركزي: ثلاثة أشهر.

إذن أصبح هنا مدير الضرائب بالولاية المختص إقليميا مجرد وسيط بين المكلـــف والإدارة الجبائية، مع إمكانية إعطاء صلاحية التفويض للأعوان الذين لهم رتبة مفتش رئيسي علـــى الأقـــل بعدما كانت رتبة العون المفوض مفتش فقط في المادة 334 من قانون الضرائب الملغـــاة. نلاحـــظ هناك غموض في تحديد الآجال، وبالتالي ضرورة تدخل المشرع الجزائري لإعادة تحديد الأجـــال بصورة أدق، وأن يتجنب استعمال العبارات العامة مثل التمديد والآجال المذكورة أعلاه، وعليـــه إعادة صياغة المادتين 02/116 و 02/117 من قانون المالية لسنة 2002 لتصبحا أكثر إنسجاما مـــع المادة الأم وهي المادة 334 من قانون الضرائب المباشرة.

ـــ يستطيع المكلف بالضريبة أن يعترض على سند التحصيل الذي يجريه قابض الـــضرائب ولكن هذا الاعتراض يجب أن يتوفر على شروط متعلقة بالشكل والآجال لكي يكون مقبولا.

ـــ كذلك يستطيع المكلف الاعتراض على التحصيل القسري والذي يمس الموضوع، ولكن هنا الاعتراض لا يوقف المتابعة، وبالتالي نتساءل عن مدى جدوى هذا الاعتراض.

ـــ من جهة ثانية أجاز المشرع الجزائري للإدارة الجبائية أن تباشر الحجز على أموال المكلف المدين ولكن بشروط محددة وبالمقابل مكن المكلف أن يطلب إلغاء الحجز إذا كان هناك أخطاء.

ـــ من الإجراءات الاستثنائية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية لكي يـــتمكن مـــــــن تحصيل أموال الخزينة العامة وهو إجراء الغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف المـــدين، ولكـــن بشروط توجيه التنبيه للمعني يوما كاملا بعد تاريخ وجوب الاستحقاق، وأن لا تتجاوز مـــــدة

الغلق 06 أشهر .

وبالمقابل أجاز المشرع للمكلف أن يطعن في قرار الغلق من أجل رفـع اليـد إلى الجهـة القضائية المختصة في الأمور الاستعجالية.

ــ حفظ المشرع للمكلف بالضريبة والذي عادة ما يكون تاجرا حقوقا وضمانات ولكـن بشروط معينة ومحددة ومن بينها تقديم الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، ويرجـع تقـديرها وطبيعتها لقابض الضرائب المختص وما يعاب على المشرع الجزائري بأنه منح للقابض سلطة تقدير المبلغ دون أن يحدد له معالمه، ولكن المشرع الفرنسي في هذا المجال جد دقيق حيث حـدده بربـع المبلغ محل التراع.

وبالتالي كان من الأجدر على المشرع الجزائري تحديد المبلغ بدقة كمـا فعلـه المـشرع الفرنسي، وهذا تفاديا لإعطاء فرصة تعسف الإدارة الجبائية.

2ـ بالنسبة للتظلم امام اللجان الإدارية

– جعل المشرع اللجوء إلى هذه اللجان الإدارية إختياري للمكلف، وإذا لجأ مباشـرة إلى القضاء فلا يجوز له بعد ذلك اللجوء إليها.

– أحدث المشرع هذه اللجان الإدارية للمحافظة على توازن القوى في المراكز القانونية بين المكلف والإدارة هاته الأخيرة عادة ما تتمتع بسلطات إستثنائية.

– تشكيلة لجنة الدائرة لاحظنا أنه يغلب عليها الطابع الإداري والتي كانت تـسمى لجنـة البلدية قبل التعديل والذي أستبدل رئيس اللجنة الذي كان يشغله قاضي برئيس الدائرة، وتخفيض عدد الأعضاء الذين ينتمون إلى مختلف الإتحادات والجمعيات الذين يمثلون المكلفين من خمسة (05) إلى عضوين (02) وبالتالي أصبحت تشكيلة اللجنة في صالح الإدارة الجبائية، وهذا يعد تراجعا من طرف المشرع الجزائري، مع أن المشرع الفرنسي جعل تشكيلة أعضاء اللجنة متساوية مما يعطـي أكثر ضمانا للمكلف.

– لاحظنا في تشكيلة أعضاء اللجنة الولائية للطعن، أنها تشكيلة متوازنة إذا مـا قورنـت بتشكيلة لجنة الدائرة، حيث يتساوى عدد ممثلين المكلفين مع عدد ممثلي الإدارة مع ترأسـها مـن طرف قاضي. مما يعطي هنا نوعا من التوازن في المراكز القانونية.

ـــ يلاحظ على تشكيلة اللجنة المركزية أنها لا تحتوى على ممثلي المكلفين وبالتالي تـــصبح تشكيلة إدارية، وهذا عكس تشكيلة اللجنة الولائية.

ـــ نجد أن المشرع حصر إختصاص اللجان الإدارية في مجال نـــزاع الوعـــاء دون نـــزاع التحصيل، وذلك في مادة الضرائب المباشرة.

ـــ تدارك المشرع الجزائري النقص السائد في النصوص السابقة والتي كانت تقتصر اللجوء إلى اللجان الإدارية من المكلف دون الإدارة، وبفعل التعديل للمواد 300–302 من قانون الضرائب المباشرة، سمح بذلك للإدارة حق الطعن في آراء اللجان.

ـــ يلاحظ أن قرارات اللجان الإدارية غير ملزمة، حيث كانـــت آرائهـــا ملزمـــة لإدارة الضرائب وغير ملزمة للمكلف، أصبحت منذ التعديل بقانون المالية لسنة 1997 غير ملزمة كذلك للإدارة.

ـــ منح المشرع لمدير الضرائب بالولاية سلطة الرقابة على قانونية آراء اللجان وأصبح لـــه صلاحية تأجيل تنفيذ رأي اللجان إذا كانت مخالفة للقانون، وبالتالي أصـــبحت اللجـــان عديمـــة الفعالية ويصبح المكلف مضطرا للجوء إلى القضاء.

وفي النتيجة النهائية تؤثر هذه المعطيات على سلوك المكلفين فيجعلهم يتفادون اللجوء إلى اللجان لأنه في نظرهم تتسبب في إضاعة الوقت، وبالتالي كان من الـــضروري إعـــادة النظـــر في تشكيلة اللجان وجعلها متساوية وتوسيع صلاحيتها لإعطاء الفعالية لوجودها.

II ـ المرحلة القضائية

لقد توصلنا من خلال دراسة المرحلة القضائية في حل النزاع الضريبي والتي لا تختلف عموما عن النزاع الإداري من خلال إجراءات سير الدعوى والحكم فيها إلى عدة نتائج:

ـــ نلاحظ أن إشكال الإختصاص لا يطرح في التشريع الجزائري والاختصاص يعـــود إلى الغرفة الإدارية بالمجلس (المحكمة الإدارية).

وبالتالي فإن المشرع الجزائري قد وفق أكثر من نظيره الفرنسي في توحيد جهة الاختصاص وهذا تسهيلا على المكلف بالضريبة.

ــ إن صدور قانون الاجراءات الجبائية الجديد وقد جــاء في مادتــه 122 بتحويـــــــل الاختصاص من الغرفة الإدارية بالمجلس إلى المحكمة الإدارية، ولكن عدم العمل بها حاليــا لعــدم تنصبيها بعد.

ــ نجد أن المكلف بالضريبة لا يحق له إثارة الأوجه الجديدة في أي وقت بل هو مقيد بحدود السبب القانوني، الذي أسسه في شكواه، أما إدارة الضرائب فتستطيع إثارة ما تشاء من الأوجــه الجديدة.

ــ بالنسبة للتسبيب، نجد وضعية الإدارة ممتازة عن المكلف، حيث يكون لها الحرية في تغيير الوسائل، وإثارة أي سبب قانوني جديد في أي مرحلة كانت عليها الدعوى، أما المكلف فنجــده مقيد، فلا يسمح له بتقديم وسائل جديدة إلا من خلال الأجل الممنوح له.

ــ نجد في حالة رفع الدعوى القضائية من طرف المكلف، ووجوب دمغها مــع ملاحظــة عدم وجود نص قانوني يشير إلى جزاء تخلفها مع تذبذب الاجتهاد القضائي في هذا المجال.

والملاحظ هنا أنه إذا كانت الإدارة الضريبية هي المدعية فهي معفاة من شرط الطابع وهذا طبقا لنص المادة 02/119 من قانون المالية بسنة 2002.

مع السماح بتدارك الأغفال من طرف المكلف لتحرير العريضة على ورق مدموغ إلى غاية قفل باب التحقيق، ويتعين على المستشار المقرر دعوة محرر العريضة إلى تصحيحها.

نجد الأجل الممنوح لرفع الدعوى في نزاع الوعاء هو أربعة (04) أشهر والأجــل الممنــوح للمكلف في نزاع التحصيل هو شهر واحد فقط، إن هذا الأجل الأخير يعتبر قصيرا، بالرغم مــا يحققه للمكلف من فائدة في حالة حجز المنقولات التي يحتاجها في العمل، أو السلع سريعة التلــف بقدر ما يهدده قصر هذا الأجل إذا لم ينتبه لفواته.

إن أجل تقديم الدعوى الضريبية هو ثمانية (08) أشهر تحسب ما بين تقديم الطعــن الإداري المسبق والطعن القضائي، وبعد إنقضاء هذا الأجل يؤدي إلى عدم قبول العريضة شكلا وما نلاحظه في هذا الصدد ما يلي:

- نجد هناك حسم في وجوب الطعن خلال مدة ثمانية (08) أشهر.
- هناك إجماع بين أجلين وليس هناك فصل بين الأجل المقرر للجواب عن الــشكوى وبين الأجل المقرر لرفع الدعوى.

وبالتالي يصبح هناك عدم التدقيق في الأجل، خاصة في حالة تمديد أجل الجواب عن الشكوى بشهرين فيصبح ستة (06) أشهر وكذلك حالة البت في الشكوى ذات الصلة بالتحقيقات التي يقوم بها الهيئة المكلفة بالمراقبة الجبائية، ليصبح في هذا الصدد الأجل هو عشرة (10) أشهر وهذا ما يتعارض مع الأجل الأصلي وهو ثمانية (08) أشهر.

- نجد في مجال تبادل المذكرات، هناك تحديد زمني للمدة التي تمنح للمكلف وهي 30 يوما، وهذا التقييد خاص بالمكلف فقط بدون الإدارة وهذا خلافا للتشريع الفرنسي الذي يمنح للإدارة مدة ستة (06) أشهر للرد وثلاثة (03) أشهر إضافية إذ طلبت ذلك.

- إن الخبرة تعتبر الإجراء الرئيسي في التحقيق، وفي كثير من الأحيان يتوقف الفصل في المنازعة الضريبية على إجراء خبرة.

- وإذا تأملنا في الفقرة 07 من المادة 126 من قانون المالية لسنة 2002 والمتضمن لقانون الإجراءات الجبائية، نجد أن عون مصلحة الضرائب يقوم بتحرير محضر الخبرة مع إضافة رأيه فيه، وبالتالي يعتبر هذا الإجراء في غير صالح المكلف وما فائدة إعداد التقارير من طرف الخبراء المعينون من طرف القضاء.

- يلاحظ كذلك أن أغلبية القضاة يميلون إلى اللجوء للخبرة، دون بذل أي جهد في التحقيق وكذلك يلاحظ أن أغلبية الخبراء المعينون هو خبراء محاسبيين ليست لهم دراية كافية في الميدان الجبائي. وبالتالي نأمل أن يعتمد خبراء متخصصين في الميدان الضريبي.

- نجد هناك تناقض في قرارات مجلس الدولة حول مسألة إشكالية سقوط الخصومة، وإن مخالفة الاجتهاد القضائي، يجب أن يتم بواسطة قرار صادر عن الغرف الإدارية المجتمعة لمجلس الدولة.

وما دام أن قانون الاجراءات الجبائية الجديد وكذلك قانون الضرائب المباشرة قبله قد سكتا عن مسألة سقوط الخصومة، فنأمل أن يجد المشرع حلا لها في قانون الاجراءات الإدارية الجديد.

- نجد أن المشرع الجزائري ما زال يمنع قاضي الأمور المستعجلة بالمساس بأوجه النزاع المتعلقة بالنظام العام، وكان عليه إتباع المشرع الفرنسي الذي ألغى هذا القيد، وأصبح للقاضي الإداري في فرنسا إمكانية الأمر بوقف التنفيذ للقرارات الإدارية حتى ولو كانت متعلقة بالنظام العام.

نأمل في الأخير أن يوجه مجلس الدولة إهتمامه بإيجاد الحلول اللازمة في مجال التراع الضريبي وذلك من خلال مجمل القرارات الصادرة في هذا المجال لكن ما يعاب عليه أنه مازال يعتمد علـــى النصوص القديمة من قانون الضرائب المباشرة رغم صدور قانون الاجراءات الجبائية الجديد.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

I-الكتب العامة

1. إبراهيم حامد طنطاوي : الحماية الجنائية لإيرادات الدولة من الضرائب على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة 2006.
2. أحمد محيو : المنازعات الإدارية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1994.
3. الحسين بن الشيخ آن مولبا : مبادئ الإثبات في المنازعات الإدارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2001.
4. الغوثي بن ملحة : قواعد وطرق الإثبات ومباشرتها في النظام القانوني الجزائري، الطبعة الأولى، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائري 2001.
5. بشير بلعيد : القضاء المستعجل في الأمور الإدارية ، مطابع عمار قرفي ، باتنة 1993.
6. بشير محمد : الطعن بالاستئناف ضد الأحكام الإدارية في الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995.
7. زينب حسين عوض الله : مبادئ المالية، مطابع الأمل، بيروت 1994.
8. حسن السيد بسيوني : دار القضاء في المنازعة الإدارية، مطابع دار الشعب، القاهرة 1988.
9. يونس أحمد البطريق وآخرون : مبادئ المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1978.
10. مسعود شيهوب : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، الهيئات والإجراءات أمامها، الجزء الثاني، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
11. .... : المبادئ العامة للمنازعات الإدارية، نظرية الإختصاص، الجزء الثالث، طبعة 1999، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
12. مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي والمالي طبقا لآخر التعديلات حتى عام 1996|1997، دار الفكر العربي، القاهرة 1999.
13. موسوعة دالوز، المجمع الخامس، سنة 1976.
14. محفوظ لعشب : المسؤولية في القانون الإداري، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1994.
15. محمد براهيمي : القضاء المستعجل ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2006.
16. محمد علي راتب ومن معه : قضاء الأمور المستعجلة، الناشر عالم الكتب ، الطبعة السادسة، القاهرة 1977.
17. سيف النصر سليمان : القاضي والمتقاضي في القضاء المستعجل، المكتبة القانونية، 1989.
18. سليمان محمد الطماوي : القضاء الإداري ، الكتاب الأول، قضاء الإلغاء، دار الفكر العربي، القاهرة 1976.
19. .... : القضاء الإداري ، الكتاب الثاني، قضاء التعويض، وطرق الطعن في المحاكم ، دار الفكر العربي، 1977.

20. رشيد خلوفي : قانون المنازعات الإدارية ـ ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 1995.
21. .... : قانون المنازعات الإدارية، شروط قبول الدعوى، تجاوز السلطة ودعوى القضاءئ الكامل ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1995 .

II-الكتب المتخصصة

22. حسين فريجة : الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، منشورات دحلب، الجزائر 1994.
23. محمد حامد عطا : المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، الموسوعة الضريبية، المجلد الثالث عشر، مطبعة دار الطباعة الحرة، الإسكندرية 2005.
24. محمد أحمد عبدالرؤوف : المنازعات الضريبية في التشريع المصري المقارن، دار النهضة العربية.
25. محمود إبراهيم القلموني : المنازعات الضريبية في إطار الضريبية العامة على المبيعات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 1998 .
26. عبدالباسط وفا : المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ، جامعة حلوان، كلية الحقوق ، دار النهضة العربية ، مصر 2006|2007 .
27. عزيز أمزيان : المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدى عين مليلة، الجزائر 2005 .
28. زكرياء محمد بيومي : الطعون القضائية في ربط الضرائب على الدخل، مع دراسة تحليلية في التشريعيين الضريبيين الفرنسي والمصري، مطبوعات جامعة القاهرة بالخرطوم 13، 1973|1974.
29. رمضان صديق : إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين الضريبية والإتفاقيات الدولية (دراسة مقارنة) دار النهضة العربية ، القاهرة 2006 .

III-المقـــــــــالات

30. مرحوم محمد الحبيب : إرجاء دفع الضريبة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.
31. مقداد كورغلي : ترجمة نسيمة بورنان، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2001.
32. نويري عبدالعزيز : المنازعات الإدارية في الجزائر، تطورها وخصائصها، دراسة تطبيقية، مجلة مجلس الدولة، العدد 8، سنة 2006.
33. عبدالعزيز أمقران : عن الشكوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003 .
34. .... : عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية 2003 .

35. علاوة بوتراغ : سر الورق المدموغ وتجاوزات الكتاب العموميين، مجلة الموثق، جويلية، أوت 2001، عدد 2.
36. يلس شاوش بشير : القانون الجبائي والمنازعات الجبائية، محاضرات ألقيت على طلبة كلية الحقوق بجامعة وهران، 1999|2000 ، (غير منشورة).

IV-الرسائل الجامعية

37. أحمد كمال الدين موسى : نظرية الإثبات في القانون الإداري، رسالة دكتوراه في الحقوق والعلوم الإدارية والمالية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1976.
38. الهام خرشي : المنازعات الضريبية في المواد الإدارية ، مذكرة ماجستير، تخصص قانون عام، كلية الحقوق، جامعة فرحات عباس، سطيف 2003 .
39. حسين فريجة : منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، مذكرة ماجستير في الإدارة والمالية العامة، معهد الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر1985 .
40. محمد بن عراب : إستقلالية السلطة القضائية في الجزائر، مذكرة ماجستير في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة سطيف 2002|2003.
41. ساعد حداد : ميعاد وإجراءات رفع دعوى الإلغاء، مذكرة ماجستير في القانون الإداري، معهد الحقوق، جامعة قسنطينة 1983.

V-النصوص القانونية والتنظيمية

- الدستور الجزائري الصادر في 28 نوفمبر 1996.
- القانون العضوي رقم 98|01 الصادر في 30|05|1998 المتعلق باختصاصات مجلس الدولة، تنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998.
- القانون العضوي رقم 98|02 الصادر في 30|05|1998 المتعلق بالمحاكم الإدارية ، الجريدة الرسمية رقم 37 لسنة 1998.
- الأمر رقم 66|154 الصادر في 08|06|1966 المتضمن قانون الإجراءات المدنية ، المعدل والمتمم بالقانون رقم 90|23 الصادر في 18|08|1990، الجريدة الرسمية رقم 36 لسنة 1990.
- الأمر رقم 76|101 الصادر في 09|12|1976 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية رقم 102 لسنة 1976.
- القانون رقم 90|36 الصادر في 31|12|1990 المتضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ، الجريدة الرسمية رقم 57 لسنة 1990.
- الأمر رقم 94|03 الصادر في 31|12|1994 المتضمن قانون المالية لسنة 1995 ، الجريدة الرسمية رقم 87 لسنة 1995.
- الأمر رقم 95|27 الصادر في 30|12|1995 المتضمن قانون المالية لسنة 1996 ، الجريدة الرسمية رقم 82 لسنة 1995.

ـ الأمر رقم 96|31 الصادر في 30|12|1996 المتضمن قانون المالية لسنة 1997 ، الجريدة الرسمية رقم 85 لسنة 1996.
ـ القانون رقم 97|02 الصادر في 31|12|1997 المتضمن قانون المالية لسنة 1998 ، الجريدة الرسمية رقم 89 لسنة 1997.
ـ القانون رقم 98|12 الصادر في 31|12|1998 المتضمن قانون المالية لسنة 1999 ، الجريدة الرسمية رقم 98 لسنة 1998.
ـ القانون رقم 99|11 الصادر في 23|12|1999 المتضمن قانون المالية لسنة 2000 ، الجريدة الرسمية رقم 92 لسنة 1999.
ـ القانون رقم 01|21 الصادر في 22|12|2001 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 ، الجريدة الرسمية رقم 79 لسنة 2001.
ـ القانون رقم 09|22 الصادر في 28|12|2003 المتضمن قانون المالية لسنة 2004 ، الجريدة الرسمية رقم 83 لسنة 2003.
ـ التعليمة رقم 11 المؤرخة في 07|05|1997 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب المتعلقة بلجان الطعن الإدارية في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
ـ التعليمة رقم 11 المؤرخة في 10|06|1998 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب والمتعلقة بالطعن في مادتي الضرائب والرسم على القيمة المضافة.
ـ المنشور رقم 78 المؤرخ في 26|03|1994 المتعلق بتنظيم مفتشيات الضرائب.

VI ـ المجـلات القضائيـــة

ـ المجلة القضائية ، العدد 01 سنة 1990.
ـ المجلة القضائية ، العدد 03 سنة 1990.
ـ المجلة القضائية ، العدد 03 سنة 1991.
ـ المجلة القضائية ، العدد 04 سنة 1991.
ـ المجلة القضائية ، العدد 01 سنة 1992.
ـ المجلة القضائية ، العدد 03 سنة 1992.
ـ المجلة القضائية ، العدد 01 سنة 1993.
ـ المجلة القضائية ، العدد 02 سنة 1993.
ـ المجلة القضائية ، العدد 03 سنة 1994.
ـ المجلة القضائية ، العدد 04 سنة 1994.
ـ المجلة القضائية ، العدد 02 سنة 1995.
ـ مجلة مجلس الدولة ، العدد 01 سنة 2001.
ـ مجلة مجلس الدولة ، العدد 01 سنة 2002.
ـ مجلة مجلس الدولة ، العدد 03 سنة 2003.
ـ مجلة مجلس الدولة ، عدد خاص بالمنازعات الضريبية سنة 2003.

- مجلة مجلس الدولة ، العدد 03 سنة 2003.
- مجلة مجلس الدولة ، العدد 05 سنة 2004.
- مجلة مجلس الدولة ، العدد 07 سنة 2005.
- مجلة مجلس الدولة ، العدد 08 سنة 2006.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

I – OUVRAGES GENERAUX

1. **DUVERGER (M)** : Finances Public , 6eme édition , Presses Universitaires de Frqnce , Paris, 1968.
2. **DEBBASH (C)** : Contentieux Administratif, 2eme édition, Dalloz, Paris 1978.
3. **DEBBASH (C)** et RICCI **(J.C)** : Contentieux Administratif, 7eme édition, Dalloz, Paris 1999.
4. **DARCY (G) et PAILLET (M)** : Contentieux Administratif, Dalloz , Paris 2000.
5. **DELLAUBA (A)** : Traite de Droit Administratif, 6eme édition, LG, DJ, Paris 1973 .
6. **GROSCLAUDE (J) et MARCHESSOI (PH)** : Droit Fiscal Général , Dalloz 1997.
7. **GAUDEMENT (P M)** : Précis de Finances Puibliques , T2, Paris 1970.
8. **PREVEDOUROU (E)** : Les Recours Administratif Obligatoires, etude Comparée des Droits Allemend et Français, L.G.D.J, Paris 1996.
9. **TROTABAS (L) et COTTERET (J.M)** : Droit Fiscal , 4eme édition, Dalloz, Paris 1980.
10. NOEL (G) : La Reclamation Prealable, Devant Le Service des Des Impots, Paris 1985.
11. **WALINE (M)** : Traité élémentaire de Science et de Legislation Financiere, Librairie Géneral de Droit et Juris prédence , Paris, 1952.

II – OUVRAGES SPECIALISES

12. **LAMARQUE (A)** : Contentieux Fiscal, Repertoire du Contentieux Administratif , Mise a'jour 95, Dalloz, Paris 1995 .
13. **LOOTEN (J.P)** : Guide de Procédure Fiscales, Obligations, Droit et Recours édition Liaisons, Paris, 1997.

III – LES RECUEILS D'ARRETS

14. **ENCYCLOPÉDIE** , Dalloz, Recveil Impots , Direct , Droit Commercial, édition, Paris1978.
15. **PON HARD**, **CHABON** et **DEMERSAY**, **RECUEIL** : Des Décitions du Conseil D'etat, Collection Le Bon édition, Sirey, Paris 1996.
16. **DAVID (C) , FOUQUET (O) , PLAGNET (B)** , PF. Racine , Les Grandes Arrets de la Jurisprudence Fiscale, 3eme edition, Dalloz, Paris, 2000.

17. **LEROUGE (G)** : Essai Sur L'unfication Du Contentieux Fiscal , Revue de Science et de L'égislation Financiéres, Paris , 1938.
18. **GILTARD (G)** : Tribunal Administratif , Forme et Contenu des Requéte Jurisclasseur Fiscal, Fascicule Fiscal , Impots Direct, Volume N° 11, Edition Technique , Paris, 1991.

IV – DOCUMENTS (BULLETIN DES SERVICES ET RAPPORTS)

19. Le Contentieux de L'assiette de L'impot , Bulletin des Services Fiscaux, MF, D.G.I. N° 13, Septembre 1995.
20. Instruction Sur Les Procédures Contentieuses, MF, DGI, 1995.
21. **RECOURS DEVANT** , Les Commessions Bulletin des Services, MF, DG I , N° 16 , Decembre 1996.
22. La Lettre de la D.G.I , Lettre D'information Mensuel, D.G.I, N° 7 , Mai , 2002.
23. Instruction N° 11, du 10/06/1998, Recueil des Circulairzs Fiscales de L'année 98, MF, DGI, DL, F, 98.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

أتقدم بشكري وعرفاني

إلى

الأستاذ المشرف الدكتور بن سليطان علي الذي منحنى ثقته للإشراف على هذا البحث.

إلى

الأستاذة الدكتورة موسى زهية التى قبلت تر أس لجنة المناقشة، وعلى كل التوجيهات و النصائح التى أفادتنى كثيرا لإنجاز هذا العمل .

إلى

الأستاذ الدكتور طاشور عبدالحفيظ الذي قبل عن صدر رحب مشاركته كعضو لمناقشة هاته المذكرة.

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى كل أفراد عائلتي و أصدقائي

إلى كل أساتذة كلية الحقوق وموظفيها

إلى زوجتي التي شجعتني ، و إلى أبنائي الثلاثة و ائل نزار، عاطف وبالأخص إلى الكتكوته إسراء

إلى كل زملائي في العمل و الدراسة

إلى كل من ساعدني سواء من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث

ملخص

إن دراسة المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة، تعتبر من المواضيع المهمة خاصة من الناحية العملية، نظرا لتعدد قوانين الضرائب وتعقدها مما تطرح الكثير من التراعات الناجمة عن تعقد الإجراءات وتنوعها تبعا لتعدد الضرائب، ومن مميزات هذا النوع من المنازعات أنها تمر على مرحلتين :

حيث تتجلى المكانة التي تحتلها المرحلة الإدارية من الحد في المنازعات الجبائية بين المكلف والإدارة الجبائية، وباعتبارها مرحلة حاسمة وضرورية منح المشرع للمكلف للدفاع عن حقه، عندما يكون الغرض منها الحصول على إستدراك الأخطاء المرتكبة من طرف الإدارة، كذلك هي وسيلة لتصحيح أخطائها قبل اللجوء إلى القضاء.

بالرغم من المزايا التي منحها المشرع من خلال إعطاءه حق التظلم الإداري أمام المديرية الولائية للضرائب، وكذلك الطعن أمام اللجان الإدارية، والتي لم تحض بإقبال كبير من طرف المكلفين نظرا لآرائها الإستشارية، وفي ظل هذا الوضع تبقى الإدارة الجبائية هي صاحبة السيادة.

وتعتبر الرقابة القضائية كمرحلة ضامنة لحماية حقوق الأفراد من أخطاء وتعسفات الإدارة، وأن التزاع الضريبي يكون فيه للقاضي سلطات واسعة للفصل فيه، أي يستطيع أن يحكم بالتعديل والتعويض.

وإن إشكال الإختصاص لايطرح في القوانين الضريبية في الجزائر خلافا للقانون الفرنسي، ورغم كل هذه الضمانات للمكلف، ولكن تبقى دائما وضعية الإدارة ممتازة عن المكلف في كل مراحل التقاضي.

Résumé

L'étude du contentieux fiscal concernant l'impôt direct est l'un des sujet importants notamment du point de vue pratique eu égard à la diversité des lois sur les impôts et leur complexité. Cela constitue fort bien un ensemble de conflits résultant de la complexité des procédures et de leur diversité suivant la multiplicité des impôts. Parmi les caractéristiques de ce type de contentieux c'est qu'il doit passer par deux étapes :

- la première étape consiste en la position qu'occupe l'étape administrative en vue de mettre fin au contentieux fiscal entre le contribuable et l'administration fiscale, étant donné que c'est est une étape décisive et nécessaire où le législateur a attribué au contribuable le droit de défendre ses intérêts. Quand son objectif se limite à réparer les erreurs commises par l'administration, elle est également un moyen de corriger ses dites erreurs avant d'avoir recours à la justice.
- En dépit des avantages octroyés par le législateur au contribuable de par le droit de déposer un recours administratif auprès du directeur wilayal des impôts et aussi le droit de recours auprès des commissions administratives.
- Ces dits avantages n'ont pas soulevé beaucoup d'intérêt auprès des contribuables vu ses point de vue consultatifs sous l'emprise de cette situation, l'administration fiscale reste le seul maître à bord, considérant ainsi le contrôle judiciaire comme une étape garantissant la protection des droits des individus des erreurs et des éventuels dépassements de la part des services administratifs. Dans le domaine du contentieux fiscal, c'est au juge que reviennent les pleins pouvoirs de trancher cela dit qu'il peut faire preuve d'équité ou de dédommagement.
- La problématique de spécialisation n'est pas soulevée dans les textes juridiques fiscaux algériens à l'inverse du Code français, malgré toutes ces garanties en faveur du contribuable, la position de l 'administration reste privilégiée par rapport à ce dernier durant toutes les étapes du procès.

Abstract

The study of tax litigation concerning direct tax is one of about important including the point of view practice with regard to the diversity of laws on taxes and their complexity. It is very well a set of conflicts resulting from the complex procedures and their diversity following the multiplicity of taxes. Among the characteristics of this type of litigation is that it must go through two stages:

The first step is the positioning administrative step in to end the dispute between the taxpayer tax and tax administration, as it is a decisive step and necessary where the lawmakers has attributed to the taxpayer the right to defend its interests. When his objective is limited to fix the mistakes of administration, it is also a way to correct its errors before saying have recourse to justice.

In spite of benefits granted by the legislator on taxpayer of by the right to file an administrative appeal of the wilayal Chief of taxes and also the right to appeal to administrative boards. These so called benefits have not raised great interest among taxpayers saw its consultative point of view Under way of this situation, the tax administration remains the only master on board, considering the judicial control as a step guaranteeing protection of individual rights of errors and potential overruns of the share of administrative services. In the field of tax dispute, the judge that return full authority to decide it said it can show look the judge that returning the full powers to rule that says he can to show equity or compensation.

-The issue of specialization is not raised in the legal texts Algerian tax to contrast the French Code, despite all these guarantees in favor of the taxpayer, the position of administration remains privileged compared to the latter during all stages of the trial.